



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

Schriftenreihe
des Instituts für Stiftungsrecht
und das Recht der Non-Profit-Organisationen

Herausgegeben von

Rainer Hüttemann | Peter Rawert
Karsten Schmidt | Birgit Weitemeyer

Band II/22

Mathis Kampermann

Organvergütung in gemeinnützigen Körperschaften

Verlag:

Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Autor:

Mathis Kampermann

Herausgeber:

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert,
Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt

1. Auflage 2018

Herstellung und Auslieferung:

trdition GmbH, Mittelweg 177, 20148 Hamburg

ISBN: 978-3-86381-186-0 (Hardcover)
978-3-86381-187-7 (E-Book)

Printed in Germany

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

DIE BUCERIUS
LAW SCHOOL IST EINE
GRÜNDUNG DER



Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2017 von der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn als Dissertation angenommen. Für die Drucklegung konnten Rechtsprechung und Schrifttum bis einschließlich Dezember 2017 berücksichtigt werden.

Die Erarbeitung und Veröffentlichung dieser Schrift wäre ohne die umfangreiche Unterstützung einer Vielzahl von Personen nicht denkbar gewesen, denen ich aufrichtig danke.

Zuvorderst danke ich meinem verehrten Lehrer und Doktorvater Herrn Prof. Dr. Rainer Hüttemann, der mich bereits als Student an seinen Lehrstuhl aufgenommen und mein Interesse für das Steuerrecht und die Gemeinnützigkeit maßgeblich geweckt und geprägt hat. Als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht habe ich bei der Erstellung dieser Arbeit die notwendige Freiheit, eine lückenlose Betreuung und das fortgesetzte Vertrauen auf das Gelingen dieses langjährigen Unterfangens genießen können.

Herrn Prof. Dr. Stephan Schauhoff danke ich für die zeitgünstige Erstellung des Zweitgutachtens sowie die erhellenden Einblicke in die praktischen Aspekte des behandelten Themas.

Der geschäftsführenden Herausgeberin Prof. Dr. Birgit Weitemeyer danke ich für die Aufnahme in die schöne Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen.

Für inhaltlichen Austausch und fortwährende Motivation danke ich ferner meinen lieben Kollegen am Bonner Lehrstuhl, insbesondere Maren Becker, RiFG Dr. Carsten Meinert, Prof. Dr. André Meyer sowie Dr. Ralf Stollenwerk. In gleichem Maße danke ich meinem guten Freund Daniel Engbarth (gen. Valentin) – auch für die Mühsal des Korrekturlesens – sowie meinen Referendariatsmitstreitern Dr. Max Schulz und Dr. Stephan Seiwerth.

Größten Dank schulde ich meiner Familie, der diese Arbeit gewidmet ist. Meine Eltern und Großeltern haben mich über die gesamte Zeit meines Studiums in jeder denkbaren Hinsicht ideell und finanziell unterstützt und damit zum Gelingen der Promotion maßgeblich beigetragen. Zu guter Letzt wäre die Vollendung der vorliegenden Arbeit ohne den Rückhalt, die unbedingte Unterstützung und den ausdauernden Ansporn durch meine Freundin Annekathrin Lang schlichtweg undenkbar gewesen.

Köln, im Juli 2018

Mathis Kampermann

Inhalt

Vorwort.....	V
Inhalt.....	VII
Einleitung.....	1
<i>A. Problemaufriss</i>	<i>1</i>
<i>B. Gang der Darstellung.....</i>	<i>3</i>
Erster Teil: Zivilrechtliche Vorgaben.....	5
<i>A. Verein.....</i>	<i>6</i>
I. Der Verein als Archetyp der Körperschaft.....	6
1. Bedeutung des Vereins im Dritten Sektor	8
a. Geschichtliche Entwicklung	8
b. Idealverein und Gemeinnützigkeit	10
2. Aufbau des Idealvereins und seiner Organe	13
a. Mitgliederversammlung.....	14
b. Vorstand	14
c. Besondere Vertreter	15
d. Zwischenergebnis	16
II. Grundlagen für einen Vergütungsanspruch für Mitglieder von Vereinsorganen.....	17
1. Anspruch aus § 27 Abs. 3 BGB i.V.m. Vorschriften des Auftragsrechts	17
a. Aufwendungsersatz nach § 670 BGB	17
aa. Entgelt im Rahmen der Geschäftsführung ohne Auftrag.....	18
bb. Übertragbarkeit auf den Aufwendungsersatz des Vereinsvorstands	19
b. Zwischenergebnis	20
c. Vergütung	21
d. Pauschalen	21
2. Anspruch aus der Satzung	23
a. Natur und Eigenart der Satzung	23
b. Explizite Verankerung eines Vergütungsanspruchs in der Satzung	25
3. Anspruch aus einem Dienstverhältnis gem. § 611 Abs. 1 BGB	28
a. Trennungstheorie und Vereinsrecht	29
b. Möglichkeit der Festlegung einer Vergütung im Anstellungsvertrag	30

Inhalt

aa.	Zuständigkeit zum Abschluss des Anstellungsvertrags.....	31
bb.	Ausgestaltung.....	33
cc.	Zur Bedeutung des § 612 BGB bei der inhaltlichen Bestimmung des Anstellungsvertrags.....	34
	(1) Rechtsnatur und Wirkung.....	35
	(2) Bedeutung des § 612 Abs. 1 für die Vorstandsvergütung.....	35
	(3) Bedeutung des § 612 Abs. 2 für die Vorstandsvergütung.....	37
c.	Satzungserfordernis	38
aa.	Zivilrechtlicher Meinungsstand vor dem Ehrenamtsstärkungsgesetz	38
	(1) Argumente für ein Satzungserfordernis.....	39
	(a) Literatur	39
	(b) Verwaltung.....	40
	(c) Rechtsprechung.....	42
	(2) Argumente gegen ein Satzungserfordernis	44
	(3) Stellungnahme.....	47
bb.	Rechtliche Lage seit 1.1.2015	53
cc.	Rechtliche Lage zwischen Gesetzesverkündung in Inkrafttreten	54
d.	„Ehrenamtlichkeit“ in Satzung explizit verankert	56
aa.	Genauer: Unentgeltlichkeit	57
	(1) Allgemeiner Sprachgebrauch	58
	(2) Gesetzesübergreifende Begriffsschau.....	59
	(a) Zivilrecht.....	59
	(b) Steuerrecht	60
	(c) Arbeits- und Sozialrecht.....	61
	(d) Öffentliches Recht.....	63
	(3) Stellungnahme.....	64
bb.	Ergebnis	67
e.	(Fort-) Dauer des Vergütungsanspruchs.....	69
aa.	Fortgesetzter Anspruch bei Beendigung des Anstellungsvertrags.....	70
	(1) Schicksal der Bestellung bei Beendigung der Anstellung	71
	(2) Kündigungsschutz	72
bb.	Fortbestand des Vergütungsanspruchs bei Widerruf der Bestellung	73
f.	Rechtsfolgen bei Fehlen einer Vergütungsregelung.....	75
aa.	Wirksamkeit des anspruchsbegründenden Vertrags	75
bb.	Schadensersatz	76
cc.	Rückforderung	77
III.	Satzungsmäßige Begrenzung der Vergütungshöhe.....	77
B. Stiftung		80

Inhalt

I.	Die Rechtsform der Stiftung	80
1.	Geschichtliche Entwicklung der Stiftung	80
2.	Die Konzeption der Stiftung seit dem Bürgerlichen Gesetzbuch.....	82
a.	Grundsätzliches.....	82
b.	Die rechtsfähige Stiftung des Privatrechts	84
aa.	Definition und konstitutive Merkmale	84
(1)	Stiftungszweck	85
(2)	Stiftungsvermögen	86
(3)	Stiftungsorganisation.....	87
bb.	Staatliche Anerkennung und Aufsicht	88
3.	Bedeutung der Stiftung im Dritten Sektor	90
4.	Der Aufbau der Stiftung und ihrer Organe	93
a.	Der Vorstand.....	94
aa.	Geschäftsführung	95
bb.	Begründung und Beendigung der Organstellung.....	96
b.	Sonstige Organe.....	98
II.	Grundlagen für einen Vergütungsanspruch für Mitglieder von Stiftungsorganen.....	100
1.	Organschaftliches Verhältnis.....	101
a.	Anspruch aus der Satzung.....	101
b.	Anspruch aus dem Gesetz	102
aa.	BGB	102
bb.	Landesstiftungsgesetze.....	103
2.	Vertraglicher Anspruch.....	104
a.	Anstellungsvertrag	104
aa.	Begründung des Anspruchs.....	105
bb.	Beendigung des Anspruchs	106
b.	Vereinbarkeit mit der Stiftungsverfassung.....	107
aa.	Notwendigkeit einer Verankerung in der Satzung.....	107
bb.	Besonderheiten bei der Durchführung einer notwendigen Satzungsänderung. 109	
(1)	Änderungen gem. § 87 BGB	109
(2)	Die stiftungsinhärente Satzungsänderung.....	110
(a)	Formelle Anforderungen	111
(b)	Materielle Anforderungen	112
(aa)	Redaktionelle Änderungen.....	113
(bb)	„Einfache“ Satzungsänderungen.....	113
(3)	Ergebnis	116

Inhalt

<i>C. Kapitalgesellschaften</i>	117
I. Einführung.....	117
II. Bedeutung der Kapitalgesellschaften im Dritten Sektor	118
1. gGmbH.....	118
2. gAG.....	120
3. Besonderheiten.....	121
III. Organisation und Erscheinungsformen gemeinnütziger Kapitalgesellschaften	122
1. Eigenarten und Organisationsstruktur der (g)GmbH	124
a. Allgemein	124
aa. Gründung	124
bb. Organe.....	125
(1) Gesellschafterversammlung	125
(2) Geschäftsführer	125
(3) Drittes Organ.....	126
b. Notwendige Modifikationen	126
c. Notwendige Einrichtung eines dritten Organs?.....	127
2. Eigenarten und Organisationsstruktur der (g)AG	129
a. Allgemein	129
aa. Gründung	129
bb. Organe.....	129
(1) Hauptversammlung	130
(2) Aufsichtsrat	130
(3) Vorstand.....	131
b. Notwendige Modifikationen	131
3. Vergütungsrelevante Organe	133
IV. Anspruch auf Vergütung	133
1. Vergütung bei der Aktiengesellschaft	134
a. Vorstand	134
aa. Das Rechtsverhältnis zwischen Vorstand und AG	134
(1) Bestellung	134
(2) Anstellung	135
(3) Zusammenfassung.....	135
bb. Anspruch aus dem Anstellungsvertrag.....	136
(1) Zustandekommen des Vertrags	136
(a) Notwendigkeit wirksamer Bestellung	136
(aa) Zuständigkeit und Verfahren.....	136
(bb) Persönliche Voraussetzungen	137
(b) Zuständigkeit und Verfahren des Vertragsschluss bei der Anstellung.....	138

Inhalt

(2) Anspruchsinhalt	138
(3) Begrenzung der Vergütungshöhe	139
(a) Vorgaben in der Satzung	140
(b) Angemessenheit gem. § 87 AktG.....	141
(aa) Genauer: Maßstab der Angemessenheit i.S.d. Vorschrift.....	142
(bb) Herabsetzung gem. § 87 Abs. 2 AktG	145
(c) Zwischenergebnis.....	146
(4) Beendigung des Anspruchs	147
(a) Grundsätzliches.....	147
(b) Außerordentliche Kündigung des Anstellungsvertrags	148
(aa) Formelle Voraussetzungen.....	148
(bb) Materielle Voraussetzungen	149
(cc) Rechtsfolge	150
(c) Widerruf der Bestellung.....	150
(aa) Zuständigkeit	150
(bb) Voraussetzungen	151
(cc) Wirkung	151
(d) Sonstige Beendigungsgründe	152
cc. Anspruch allein aus der Organstellung.....	152
b. Aufsichtsrat.....	153
aa. Das Rechtsverhältnis zwischen Aufsichtsrat und AG	153
bb. Anspruch aus dem Organverhältnis.....	154
(1) Voraussetzungen	154
(a) Wirksame Bestellung	154
(b) Persönliche Voraussetzungen.....	155
(c) Festsetzung oder Bewilligung gem. § 113 Abs. 1 S. 2 AktG	156
(2) Beschränkungen und Erlöschen des Anspruchs	156
(a) Vorgaben in der Satzung	156
(b) Angemessenheit gem. § 113 Abs. 1 S. 3 AktG	157
(c) Änderung der Festsetzung gem. § 113 Abs. 1 S. 4 AktG	158
(d) Beendigung der Organstellung	159
(aa) Grundsätzliches.....	159
(bb) Abberufung.....	159
(cc) Niederlegung.....	160
(dd) Sonstige Beendigungsgründe.....	160
cc. Anspruch aus dem Anstellungsvertrag.....	161
2. Vergütung bei der GmbH.....	161
a. Geschäftsführer.....	161
aa. Rechtsverhältnis zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft.....	161
bb. Anspruch aus dem Organverhältnis.....	163
(1) Wirksame Bestellung	163
(2) Vergütungsregelung	164
(3) Erlöschen des Anspruchs	164
(a) Abberufung	164

Inhalt

(b)	Sonstige Beendigungsgründe	165
cc.	Anspruch aus dem Anstellungsverhältnis	166
(1)	Wirksame Anstellung	166
(2)	Notwendigkeit wirksamer Bestellung	167
(3)	Vertrags- und Anspruchsinhalt	167
(a)	Grundsätzlich	167
(b)	Beschränkungen für die Vergütungsvereinbarung	168
(aa)	Vorgaben in der Satzung	168
(bb)	Allgemeine Angemessenheit	168
(cc)	Kapitalerhaltung	170
(c)	Nachträgliche Anpassung	171
(4)	Beendigung des Anspruchs	171
(a)	Kündigung	172
(aa)	Ordentliche Kündigung	172
(bb)	Außerordentliche Kündigung	172
(b)	Abberufung	173
(c)	Sonstige Beendigungsgründe	174
b.	Aufsichtsrat oder anderes Drittorgan	174
aa.	Rechtsnatur des Anspruchs	175
bb.	Begründung des Anspruchs	175
cc.	Beendigung	176
3.	Besondere Bedeutung des § 612 BGB	176
a.	GmbH-Geschäftsführer und AG-Vorstand	177
aa.	Selbstorganschaft	177
bb.	Andere Wertung für gemeinnützige Kapitalgesellschaften?	178
b.	Aufsichtsrat in AG und GmbH	180
4.	Notwendigkeit der Verankerung im Gesellschaftsvertrag	181
a.	GmbH-Geschäftsführer	181
b.	AG-Vorstand	181
c.	Aufsichtsrat	182
Zweiter Teil: Gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgaben		183
A. Das Recht der steuerbegünstigten Zwecke (§§ 51 ff. AO)		184
I. Übersicht über die Anforderungen		185
II. Privilegierter Zweck (§§ 52–54 AO)		186
1.	Gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO)	187
2.	Mildtätige und kirchliche Zwecke (§§ 53, 54 AO)	188
3.	Vereinbarkeit von Zweck und Vergütung	190
III. Ausschließlichkeit (§ 56 AO)		191

Inhalt

1.	Allgemein.....	191
a.	Bedeutung.....	191
b.	Inhalt.....	191
aa.	Satzungsmäßige Ausschließlichkeit	191
bb.	Ausschließlichkeit der Geschäftsführung	191
2.	Vergütung im Lichte der Ausschließlichkeit	193
IV.	Unmittelbarkeit (§ 57 AO)	194
1.	Allgemein.....	194
2.	Vergütung im Lichte der Unmittelbarkeit	195
V.	Selbstlosigkeit (§ 55 AO).....	196
1.	Überblick.....	196
2.	Selbstlosigkeit im engeren Sinne.....	197
a.	Eigenwirtschaftliche Zwecke der Mitglieder	198
b.	Vorrangige Verfolgung („in erster Linie“).....	199
c.	Eigenwirtschaftliche Zwecke der Körperschaft	199
3.	Vergütung im Lichte der Selbstlosigkeit (i.e.S.).....	200
VI.	Satzungsmäßige Gemeinnützigkeit (§§ 59 ff. AO).....	201
1.	Allgemeine Anforderungen an die Satzung	201
a.	Satzungserfordernis	201
b.	Ausgestaltung und Mindestinhalt.....	202
aa.	Notwendiger Mindestinhalt nach §§ 59, 60 AO.....	202
bb.	Satzungsmäßige Vermögensbindung (§ 61 AO)	203
cc.	Bedeutung der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO).....	203
dd.	Zeitliche Vorgaben.....	204
2.	Sinn und Zweck dieser Anforderungen	205
3.	Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO	205
4.	Rechtsfolgen bei Verstößen gegen die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit	207
5.	Folgerungen für die Organvergütung	207
VII.	Tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO)	208
1.	Grundsätzliche Anforderungen	208
2.	Reichweite der Anforderungen.....	210
a.	Ideeller Bereich.....	210
b.	Vermögensverwaltung	210
c.	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	211
d.	Zweckbetriebe.....	212

Inhalt

e. Gesellschaftsbeteiligungen.....	212
f. Ergebnis.....	213
3. Rechtsfolgen bei Verstoß	213
4. Folgerungen für die Organvergütung	215
a. Allgemein	215
b. Sanktionenkatalog.....	215
<i>B. Vergütung als Problem der gemeinnützigen Mittelverwendung</i>	<i>217</i>
I. Allgemeines Gebot zweckmäßiger Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO).....	217
1. Begriff der Mittel	217
2. Verwendung nur für satzungsmäßige Zwecke.....	219
3. Konkrete Ausprägungen der Verwendung	220
a. Verwendung im Rahmen der Mittelbeschaffung.....	220
b. Verlustausgleich	221
c. Verwaltungskosten.....	222
d. Unschädliche Betätigungen gem. § 58 AO	224
4. Organvergütung im Lichte zweckmäßiger Mittelverwendung	225
II. Zuwendungsverbot für Mitglieder (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO).....	225
1. Empfänger.....	226
2. Gewinnanteile und sonstige Zuwendungen	226
3. „In ihrer Eigenschaft als Mitglieder“.....	228
a. Die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung	228
aa. Hintergrund: Veranlassung von Betriebsausgaben.....	228
bb. Voraussetzungen	230
(1) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung	230
(2) Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis	231
(a) Empfänger.....	231
(b) Maßstab.....	232
(aa) Fremdvergleich	232
(bb) Weitere Aspekte	233
(cc) Relevanter Zeitpunkt.....	234
(c) Veranlassung und Vergütung	234
cc. Verschärfte Maßstäbe für beherrschende Gesellschafter.....	234
dd. Rechtsfolge	235
b. Gemeinnützigkeitsspezifische Anwendung dieser Grundsätze	236
aa. Notwendige Voraussetzung einer unschädlichen Zuwendung: Bestehender Anspruch auf die Leistung	236
bb. Qualitative Überprüfung dieses Anspruchs: Fremdvergleich.....	237

Inhalt

4.	Bedeutung für die Vergütung von Organpersonen	238
III.	Zweckfremde (Dritt-) Begünstigung (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO).....	239
1.	Personeller Anwendungsbereich (in Abgrenzung zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO).....	239
2.	Sachlicher Anwendungsbereich	240
a.	Zweckfremde Ausgaben bzw. unverhältnismäßig hohe Vergütungen	240
b.	Hierdurch erfolgende Begünstigung	241
IV.	Zusammenfassung der Vorgaben an die Organvergütung	241
C.	Angemessene Vergütung im Sinne der Gemeinnützigkeit	243
I.	Begriffsbestimmung	243
1.	Allgemein.....	243
2.	Der Begriff der Angemessenheit im Gemeinnützigkeitsrecht	244
3.	Die Erscheinungsform der Angemessenheit als Bandbreite	246
II.	Dimensionen der (Un-) Angemessenheit	247
1.	Individuelle Angemessenheit	247
a.	Partiell.....	247
b.	Gesamtbezüge.....	248
2.	Angemessenheit der Gesamtheit der Vergütungen aller Organmitglieder	249
3.	Obergrenze: Verwaltungskostenquote.....	249
III.	Bestehende Maßstäbe der Angemessenheit	250
1.	Explizite gesetzliche Regelungen zu angemessener Vergütung	250
a.	Vergütungsmaßstäbe des AktG.....	251
aa.	Vorstandsvergütung (§ 87 Abs. 1 AktG).....	251
bb.	Aufsichtsratsvergütung (§ 113 Abs. 1 AktG)	251
cc.	Zwischenergebnis.....	252
b.	§ 30, 31 GmbHG.....	252
c.	§ 3 Nr. 26a EStG.....	252
d.	§ 4 Nr. 26 lit. b UStG.....	253
e.	Zusammenfassung	254
2.	Tarifverträge.....	254
a.	Privatwirtschaft.....	255
b.	Öffentlicher Dienst (insbesondere TVöD/TV-L)	255
3.	Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich	257
a.	Interner Betriebsvergleich.....	259
aa.	Allgemein.....	259
bb.	Entsprechende Anwendung im Rahmen der Gemeinnützigkeit	259

Inhalt

b.	Externer Betriebsvergleich.....	260
aa.	Allgemein.....	260
bb.	Entsprechende Anwendung im Rahmen der Gemeinnützigkeit	262
c.	Zusammenfassung	264
4.	Verrechnungspreise.....	264
IV.	Wertbildende Faktoren	266
1.	Funktion dieser Bestimmungsmechanismen	267
2.	Personenbezogene Faktoren	268
a.	Ausbildung.....	268
b.	Einschlägige Berufserfahrung.....	269
c.	Rang und Hierarchie	271
3.	Tätigkeits- und körperschaftsbezogene Faktoren	272
a.	Zeitlicher Umfang der Tätigkeit.....	272
b.	Größe der NPO	273
c.	Rechtsform.....	274
d.	Art des steuerbegünstigten Zwecks.....	276
e.	Tätigkeitsbereich innerhalb der gemeinnützigen Körperschaft	277
V.	Variable Vergütung und Angemessenheit	277
1.	Allgemeine Begriffsbestimmung.....	278
a.	Tantiemen	279
b.	Zielvereinbarungen	279
c.	Provisionen	280
2.	Allgemeine steuerliche Behandlung variabler Vergütung	280
a.	Relative Deckelung variabler Vergütungsbestandteile auf Empfängerseite (25 %-Grenze).....	281
b.	Relative Deckelung variabler Vergütungsbestandteile als Gewinnverwendung der Körperschaft (50 %-Grenze).....	282
c.	Umsatztantieme	282
3.	Variable Vergütung in gemeinnützigen Körperschaften.....	283
a.	Konzeptionell problematische Ausprägungen variabler Vergütung	283
b.	Konforme Ausprägungen variabler Vergütung	284
aa.	Erfolgsmessung	285
bb.	Sachgerechte Bezugsgrößen.....	286
cc.	Zusätzliche Anforderungen	287
c.	Sphärenspezifische Betrachtung variabler Vergütung.....	288
aa.	In der ideellen Sphäre	289

Inhalt

(1) Mittelbeschaffung	289
(2) Unmittelbare Zweckverfolgung	291
bb. Im Rahmen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe	292
4. Zusammenfassung	293
VI. Abfindung und Angemessenheit	293
1. Allgemein	293
a. Begriffsdefinition	293
b. Gesetzliche Abfindungsansprüche	295
c. Abfindungen von Organmitgliedern	295
2. Abfindungen und Gemeinnützigkeitsrecht	296
<i>D. Zeitnahe Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO)</i>	<i>300</i>
I. Begründung im Gebot der Gegenwartsnähe	300
II. Allgemein	301
1. Betroffene Vermögensteile	301
2. Verwendung	302
a. Nutzungsgebundenes Vermögen	302
b. Verwendung im Rahmen der Mittelbeschaffung	303
3. Zeitnah i.S.v. S. 3	304
III. Ausnahmen	305
1. Übersicht	305
2. Steuerlich unschädliche Betätigungen (§ 58 AO)	305
3. Bildung von Rücklagen (§ 62 Abs. 1 und 2 AO)	306
a. Übersicht	306
b. (Zweck-) Gebundene Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)	308
c. Freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)	309
4. Vermögensbildung (insbesondere § 62 Abs. 3 und 4 AO)	310
IV. Vergütung im Lichte zeitnaher Mittelverwendung	310
1. Allgemein	310
2. Feste Vergütung	311
3. Variable Vergütungsbestandteile	312
4. Problem der sphärenübergreifenden Organtätigkeit	313
a. Vergleich mit Verwaltungskosten	314
b. Vergleich mit Betriebsausgaben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb	314
c. Zwischenergebnis	315
d. Sonderproblem: Gemischte Veranlassung bei Ausgliederung	316
aa. Zuordnung der Beteiligung zu einer Sphäre	316

Inhalt

(1)	Vermögensverwaltung	316
(2)	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	317
(3)	Zwischenergebnis.....	318
bb.	Rechtliche Bewertung der übergreifenden Tätigkeit	319
(1)	Eigene Steuerbegünstigung der Tochtergesellschaft	319
(2)	Personalüberlassung i.S.d. § 58 Nr. 4 AO	319
(3)	Relevanz etwaiger Rückflüsse.....	320
(4)	Ergebnis	320
5.	Pensionen als Problem der zeitnahen Mittelverwendung	321
a.	Die Pensionszusage.....	321
aa.	Begriffsbestimmung.....	321
bb.	Rechtliche Qualität und Wirkung.....	322
(1)	Zusage und Anwartschaft.....	322
(2)	Anspruch	323
b.	Pensionen in gemeinnützigen Körperschaften	324
aa.	Handhabe bei bilanzierenden Körperschaften	325
bb.	Handhabe mit den Standardwerkzeugen des Gemeinnützigkeitsrechts	326
(1)	Problemstellung: Verwendung und Abflussprinzip.....	326
(2)	Entsprechende Anwendung der Rückstellungsvorschriften.....	327
(3)	Bindung in Rücklagen.....	327
cc.	Zusammenfassung.....	328
Zusammenfassung.....		329
Abkürzungen		335
Literatur.....		343
Sachregister		395

Einleitung

A. Problemaufriss

„Über Geld spricht man nicht.“¹

So sehr diese Aussage auch für den Bereich privater Begegnungen in der deutschen (Gesprächs-) Kultur zutreffen mag, so sehr ist sie doch dort – zumindest in der Lesart als empirische Feststellung – falsifiziert, wo dies nicht im Sinne einer Selbstauskunft gemeint ist. Im Zuge genüsslicher Debatten über (regelmäßig an ebendieser unbeteiligte) Dritte ist deren finanzielle Ausstattung ein beliebtes Thema, nicht selten begleitet von einem Großaufgebot an medialer Präsenz. Insbesondere Vorstandsmitglieder international agierender Konzerne mit Sitz in Deutschland können sich – nicht erst seit Bestehen entsprechender Publizitätspflichten – einer breiten Aufmerksamkeit in Bezug auf ihre Entlohnung sicher sein.

In noch stärkerem Maße gilt dies für *gemeinnützige Organisationen* und den Dritten Sektor insgesamt.² Hier reagiert die Öffentlichkeit bei Bekanntwerden übermäßiger Vergütungen besonders empfindlich. Umgekehrt zeigen diese Fälle im Einzelnen durchaus ein fehlendes Gespür der Verantwortlichen für die Unangemessenheit bestimmter Bezüge. Markante Beispiele aus den letzten Jahren umfassen etwa das *Deutsche Komitee für UNICEF e.V.* und den Fall der *Treberhilfe Berlin e.V.*, deren Geschäftsführer zeitweise ein Jahresgehalt von mindestens 365.000 € bezog.³ Ähnliche Empörung erregte Mitte 2017 der Fall eines Vorstands des *Diakoniewerks Bethel gGmbH*, dessen Jahresbezüge rund 700.000 € und Pensionsansprüche zusätzlich etwa 5,6 Millionen € betrugen.⁴ Die Frage, ob die entsprechenden Vorstände und Geschäftsführer die ihnen in regelmäßigen Abständen zufließenden Beträge im doppelten Wortsinne „verdienen“, hat neben einer – kaum allgemeingültig ergründbaren – *ethischen* zunächst eine *rechtliche* Seite, die nicht nur in der öffentlichen Debatte bislang tendenziell vernachlässigt worden ist.

¹ Dieses in seiner Provenienz nicht eindeutig zuzuordnende Sprichwort lässt sich allerdings mit *Jean Paul Getty* auch wie folgt vervollständigen: „... man hat es.“

² Vgl. zu diesem Befund Brandl u.a., ZfP 2006, 356 (357); Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (41); am deutlichsten sprechen hierfür die Rücklaufquoten von etwa 10 % bei der Studie von Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (56 ff.).

³ Siehe bspw. Schönball, Tagesspiegel online (14.12.2011). Noch mehr Erregung verursachte in der darauf folgenden öffentlichen Debatte allerdings sein Dienstwagen, ein Maserati Quattroporte.

⁴ Siehe dazu initiativ die investigative Recherche von Richter/Wünschel, correctiv.org (21.7.2017). Dies führte zum (vorläufigen) Ausschluss des Wohlfahrtskonzerns aus dem diakonischen Dachverband.

Eine nähere Analyse der Rahmenbedingungen der Vergütung von Vorständen und Geschäftsführern sieht sich zunächst einmal der Herausforderung ausgesetzt, dass eine Vielzahl rechtlicher Materien hiervon berührt ist. Neben *arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen* Fragen der Beschäftigung sind dies grundlegender die *zivil- und gesellschaftsrechtlichen* Fragen der Rechtsbeziehungen zwischen der NPO als juristischer Person und den natürlichen Personen, die ebendort entsprechende Ämter bekleiden. Dazu gesellen sich *steuerrechtliche* Aspekte, insbesondere die Regelungen des Gemeinnützigkeitsrechts, welche die allgemeinen Anforderungen beinhalten, die zu erfüllen sind, um einen gemeinnützigen Status – sowie die damit verbundenen Privilegien – zu erlangen. Hinzu kommen Fragen der ertragsteuerlichen Behandlung entsprechender Zahlungen, sowohl aufseiten der Körperschaft als auch der Vergütungsempfänger selbst. Diese Teilrechtsgebiete sind dabei nicht schlicht isoliert zu bewerten, sondern befinden sich in einem Geflecht wechselseitiger Bezugnahmen und Wertungsanknüpfungen. Speziell das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht spielt in vielerlei Hinsicht – insbesondere durch die Vorgaben der Mustersatzung und deren verbindliche Adaption – die Rolle eines *Organisationsrechts* des Dritten Sektors.⁵ Dies führt dazu, dass auch ihrer Natur nach genuin zivilrechtliche Fragen im Einzelnen im Lichte der gemeinnützigen Vorgaben zu interpretieren und bewerten sind.

Dabei geht es im Kern um die Frage, ob die gezahlten Beträge in Ansehung der dafür geleisteten Tätigkeit des Organwalters als im Rechtssinne *angemessen* zu qualifizieren sind. Während dies in der zivilrechtlichen – insbesondere aktienrechtlichen – Literatur und Rechtsprechung jedenfalls seit der Finanzkrise im Jahre 2008 umfangreich und qualifiziert diskutiert worden ist und wird, fehlen im Bereich des Dritten Sektors grundlegende Ausarbeitungen zu diesem Thema.⁶ Die (zudem prinzipiell rechtsformspezifischen) Erkenntnisse des Zivil- und Gesellschaftsrechts lassen sich dabei nicht ohne Weiteres für den gemeinnützigen Bereich fruchtbar machen. Steuerrecht und Zivilrecht beurteilen denselben Sachverhalt prinzipiell aus unterschiedlichen Perspektiven und mit individuellen Maßstäben und Zielrichtungen.⁷ Zusätzlich haben zahlreiche Reformen, mit denen der alles andere als untätige Gesetzgeber Anreize für *bürgerschaftliches Engagement* schaffen wollte, dazu geführt, dass sich die rechtlichen Voraussetzungen in den letzten Jahren verschiedentlich geändert und in Teilen neue Fragen aufgeworfen haben.

Die Thematik der Vergütung in NPOs ist außerdem als rechtliches Thema in den letzten Jahren in mehrfacher Hinsicht wichtiger geworden. Während in Teilen noch bis zum Ende des 20. Jahrhunderts eine *ehrenamtliche* Tätigkeit in gemeinnützigen Körperschaften – auch auf der Geschäftsführungsebene – der unumstrittene Regelfall war, ist spätestens in den letzten zwanzig Jahren eine vermehrte Entlohnung dieser Tätigkeit zu beobachten. Diese Tendenz zur Professionalisierung der Geschäftsführung – die im Allgemeinen vonseiten der Politik (u.a. zur Entlastung des Staates) unterstützt wird⁸ – ist die logische Folge nicht nur einer Ausdehnung der Tätigkeitsbereiche, die NPOs unter Wahrung der steuerlichen Privilegien

⁵ Siehe grundlegend hierzu Hüttemann, in: FS Baums, 623–639 (passim).

⁶ Dies ist auch im internationalen Maßstab seit jeher so zu beobachten: Gray/Benson, Nonprofit Management and Leadership 13 (2003), 213–227 (214).

⁷ Vgl. BVerfG, Kammerbeschluss v. 27.12.1991 (2 BvR 72/90) BStBl II 1992, 212 (213) (=NJW 1992, 1219); Schulze-Osterloh, AcP 190 (1990), 139–164 (153); B. D. Ullrich, in: NPLY 2011/2012, 115–146 (115 f.) außerdem Seer, in: Tipke/Lang²², § 1 Rn. 31 ff.

⁸ Hopt, in: NPO in RWG, 243–258 (254 f.); ders., in: Comp CG of NPO, 531–563 (553); für die Schweiz: Jakob/Uhl, AJP 2015, 279 (285).

ausüben können, sondern auch einer mit steigenden Umsatzzahlen verbundenen Komplexität. Die damit einhergehenden Risiken für die Amtswalter können oftmals nicht mehr guten Gewissens allein von engagierten Laien getragen werden. Verstärkt wird dieses Problem durch einen spürbaren Rückgang der allgemeinen Bereitschaft zu ehrenamtlichem Engagement in den letzten Jahren.⁹ Im Zuge dieser Entwicklung wird die Erforschung der rechtlichen Rahmenbedingungen einer vergüteten Tätigkeit umso wichtiger für die Aufrechterhaltung und Effektivierung dieses gesamtgesellschaftlich unverzichtbaren Tätigkeitsfelds.

B. Gang der Darstellung

Die Struktur der folgenden Arbeit gliedert sich im Wesentlichen in zwei hierarchisch gleichgeordnete Teile. Im ersten Teil der Darstellung werden die *zivil- und gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen* einer Vergütung von Organtätigkeit beleuchtet. Die Binnenstruktur richtet sich hierbei nach den einen Vergütungsanspruch begründenden Voraussetzungen im Rahmen der jeweiligen Gesellschaftsverfassung und muss daher *rechtsformspezifisch getrennt* erfolgen. Die Darstellungsreihenfolge ergibt sich gleichsam aus der insofern gleichlaufenden (zahlenmäßigen) Bedeutung der jeweiligen Rechtsform im Dritten Sektor, als auch aus gesetzessystematischen Erwägungen, die eine Behandlung des *eingetragenen Vereins* (A.) vor der *Stiftung* (B.) und beiderseits vor den Kapitalgesellschaften *GmbH* und *AG* (C.) erforderlich machen.¹⁰ Aufgrund der *satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit* müssen hierbei indes als Vorgriff auf den zweiten Teil bereits gewisse Wertungen des Gemeinnützigkeitsrechts mit in die Betrachtungen einfließen, sofern sie durch die Implementierung in der Satzung die rechtliche Konstitution der juristischen Personen prägen.¹¹

⁹ Vgl. Priemer/Labigne/Krimmer, S. 44 f. sowie die Auswertung unterschiedlicher Studien bei Krimmer, S. 53 ff.

¹⁰ Die Wahl der passenden Rechtsform bei Gründung einer gemeinnützigen Organisation hängt von vielen Faktoren ab, neben zivil- und steuerrechtlichen auch betriebswirtschaftliche und rein faktische Gründe, wie etwa die Außenwirkung oder Wünsche und Vorgaben von unterstützungswilligen Personen; vgl. v. Randenborgh, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 1; M. Schmidt; Stock, NZG 2001, 440. Die Behandlung der (g)AG mag auf den ersten Blick aufgrund ihrer quantitativ vernachlässigbaren Rolle im Dritten Sektor verwundern, bietet aber aufgrund ihrer – insbesondere in Vergütungsfragen – hervorgehobenen Bedeutung im Bereich des for-profit-Sektors zahlreiche Anknüpfungspunkte für eine im weiteren Gang der Darstellung erfolgende Bewertung in gemeinnützigkeitsrechtlicher Hinsicht. Eine Einbeziehung der Rechtsform der *eingetragenen Genossenschaft* soll hingegen aus Gründen des beschränkten Umfangs der Arbeit unterbleiben.

¹¹ Die Begriffe der „Gemeinnützigkeit“ und des „gemeinnützigen Zwecks“ werden in Rahmen dieser Darstellung nach allgemeinem Sprachgebrauch prinzipiell als Oberbegriff (des Rechts) der steuerbegünstigten Zwecke i.S.d. §§ 51 ff. AO verwendet, solange sich aus dem Kontext nicht eine differenzierende Verwendung ergibt. Siehe auch Hüttemann, KSzW 2014, 158 (163); B. D. Ullrich, in: NPLY 2011/2012, 115–146 (116 [Fn. 5]); kritisch zu dieser Praxis Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318 (318).

Der zweite Teil beleuchtet sodann die *steuerrechtliche Einordnung* von Vergütungszahlungen. Dabei erfolgt zunächst eine allgemeine Aufbereitung der Anforderungen an einen gemeinnützigen Status und dessen Auswirkungen auf die NPO (A.).¹² Anschließend werden die gesteigerten Anforderungen und Besonderheiten untersucht, die das Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung in Bezug auf die Vergütung von Organtätigkeit mit sich bringt (B.).

Den Kern der Arbeit stellt schließlich der Versuch dar, den Begriff der *Angemessenheit* – ausgehend von zivilrechtlichen und allgemein steuerrechtlichen Interpretationsansätzen – in seinem *genuin gemeinnützigen* Verständnis zu ergründen und für eine konkrete Vergütungsanalyse in NPOs handhabbar zu umreißen (C.). Die Untersuchung schließt mit der Betrachtung einiger praxisrelevanter Einzelprobleme, die sich aus der Vorgabe der *zeitnahen Mittelverwendung* i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO (D.) für die vergütungsspezifischen Verwaltungsvorgänge innerhalb der gemeinnützigen Körperschaften ergeben.

¹² Die Darstellung *sozialversicherungsrechtlicher* Fragen soll hierbei ebenso wie die *ertragsteuerliche* Behandlung inklusive der Besteuerung auf Empfängerseite aus Gründen des Umfangs der Darstellung so weit wie möglich unterbleiben.

Erster Teil: Zivilrechtliche Vorgaben

A. Verein

1. *Der Verein als Archetyp der Körperschaft*

Im Bürgerlichen Gesetzbuch finden sich die Regelungen über den Verein sehr eminent direkt am Anfang in den §§ 21 ff. und damit als Grundform einer juristischen Person in direkter Abgrenzung zur natürlichen Person.¹³ Im Zusammenspiel mit der Bedeutung des Bürgerlichen Gesetzbuches in der Gesamtordnung zivilistischer Kodifikationen ergibt sich hieraus ein deutliches Bekenntnis des Gesetzgebers zur Stellung des Vereins als Archetypus aller zivilrechtlichen Körperschaften. Für die im Anschluss geregelte Stiftung – auch wenn diese keine Gesellschaft und Körperschaft, sondern eine mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete, nicht verbandsmäßig organisierte Einrichtung darstellt¹⁴ – ergibt sich das schon explizit aus der, wenn auch nicht allzu umfangreichen, Verweisung des § 86 BGB. Aber selbst für die Körperschaften des Handelsrechts ist der Verein der Typus, den diese nur in Spezifika überlagern und teilweise ersetzen.¹⁵ Auch nach Ansicht des BGH hat der Verein daher „in entscheidender Hinsicht als Grundform aller rechtsfähigen juristischen Personen des Zivilrechts zu gelten“.¹⁶

Historisch gesehen kann der Verein des bürgerlichen Rechts in dreierlei Gestalt auftreten: Als nichtwirtschaftlicher (oder auch Ideal-) Verein – also zur Verfolgung ideeller Vereinszwecke – (§ 21 BGB), als wirtschaftlicher Verein – bei Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs als Zweck – (§ 22 BGB), und schließlich als nichtrechtsfähiger, beziehungsweise nicht eingetragener Verein in beiderlei Spielarten (§ 54 BGB).¹⁷ Bedeutung haben diese unterschiedlichen Formen allerdings im Wesentlichen nur für die individuellen Voraussetzungen der rechtmäßigen Erlangung der Rechtspersönlichkeit. Während bei Vorliegen eines ideellen Vereinszwecks eine Eintragung im Vereinsregister die Erlangung der Rechtsfähig-

¹³ Insbesondere der Vergleich mit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die erst im (gesellschaftlichen) Schuldrecht in den §§ 705 ff. BGB Regelung findet, zeugt hier von der besonderen Einordnung des Vereins.

¹⁴ Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vor §§ 80 ff. Rn. 1 f.; Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, Vor § 80 Rn. 5; Koch, § 1 Rn. 5; Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 21 Rn. 5; H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, Vor § 21 Rn. 12; Wiese, in: Erman¹⁵, § 80 Rn. 2.

¹⁵ Zur geschichtlichen Entwicklung der juristischen Person anhand der Verbände Reuter, in: MüKo-BGB⁷, Vor § 21 Rn. 53. Vgl. außerdem zur (analogen) Heranziehung des § 31 BGB für die Haftung für Organhandeln in anderen Gesellschaftsformen: Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 31 Rn. 11 ff.; Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 31 Rn. 2 f.; H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 31 Rn. 2. Stellenweise werden die Kapitalgesellschaften daher auch „Vereine des Handelsrechts“ genannt: H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, Vor § 21 Rn. 12.

¹⁶ So BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (245) (=NJW 1991, 1727).

¹⁷ Für diesen gelten laut Gesetzeswortlaut die Vorschriften über die (Personen-) Gesellschaft. Nach mittlerweile wohl herrschender Meinung finden aber die Normen des rechtsfähigen Vereins (analog) auch auf diesen Anwendung, wenn sie nicht auf der Rechtsfähigkeit oder einer Eintragung fußen; vgl. schon (zur aktiven Parteifähigkeit) BGH, Urteil v. 11.7.1968 (VII ZR 63/66) BGHZ 50, 325–335 (=NJW 1968, 1830); sowie Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 54 Rn. 4; Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, § 54 Rn. 1; Grambow, Rn. 3; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.34; Märkle/Alber, S. 111 f.; Reichert, Rn. 5091; Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 54 Rn. 15.

keit konstituiert (§ 21 BGB), können wirtschaftliche Vereine diese nur durch staatliche Verleihung (*Konzession*) erlangen.¹⁸ Dabei hat sich die historische Bedeutung des wirtschaftlichen Vereins weitgehend auf die anderen Kapitalgesellschaften verlagert. Während zu Anfangszeiten der Geltung des BGB die zur Erlangung der Rechtsfähigkeit des Wirtschaftsvereins notwendige Konzession noch häufiger erteilt wurde, stellt sie heute die absolute Ausnahme dar, weil die staatliche Verleihung der Rechtsfähigkeit nur noch dann erfolgen soll, wenn es nicht zumutbar ist, die Zwecke in der Form einer anderen Körperschaft, also AG, GmbH, eG oder ähnliches, zu realisieren.¹⁹ Der Grund hierfür liegt primär im Gläubigerschutz, da insbesondere an die Haftungsmasse und die Publizitätspflichten bei Kapitalgesellschaften deutlich höhere Anforderungen gestellt werden, sodass die Risiken der wirtschaftlichen Betätigung eines Vereins in keinem Verhältnis zu den vorhandenen rechtlichen Absicherungen stehen.²⁰ Aufgrund der Höhe dieser Anforderungen gibt es heute nur wenige rechtsfähige wirtschaftliche Vereine.²¹

Die besondere Bedeutung des eingetragenen Vereins im Allgemeinen und für die Gemeinnützigkeit im Speziellen zeigt sich auch in den in jüngster Zeit vermehrt erfolgten Anpassungen an Rechtsentwicklungen auf diesem Gebiet.²²

-
- ¹⁸ Siehe hierzu Griep, ZStV 2013, 24 (25); Grambow, Rn. 4 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.29; Koch, § 26 Rn. 2, 23 ff.; Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 22 Rn. 1; Märkle/Alber, S. 27.
- ¹⁹ Grambow, Rn. 5 m.w.N. Reuter, in: MüKo-BGB⁷, §§ 21, 22 Rn. 6; teilweise wird hierin ein *Typenzwang* erblickt: Reichert, Rn. 128. Zumindest muss man darin rechtstechnisch einen Fall von *Subsidiarität* erblicken: H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 22 Rn. 1; Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 22 Rn. 6; K. Schmidt, NJW 1979, 2239. Vgl. in diesem Zusammenhang jüngst auch den Streit um die Eintragung von Kindertagesstätten: unten A.I.1.b, S. 10 ff.
- ²⁰ BGH, Urteil v. 29.9.1982 (I ZR 88/80) BGHZ 85, 84–100 (88) (=NJW 1983, 569) – *ADAC-Verkehrsrechtsschutz* –; Grambow, Rn. 17. Reuter, in: MüKo-BGB⁷, §§ 21, 22 Rn. 13 ff. nennt daneben noch den Mitgliederschutz und eine gewisse Sozialpflichtigkeit der strengeren Regelungen der Kapitalgesellschaften; siehe auch Reichert, Rn. 118, 128; Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 22 Rn. 6. Dass auch Kapitalgesellschaften in ihrer gemeinnützigen Spielart ein geringeres Schutzniveau bieten, als in der „eigentlichen“ Form zeigt B. D. Ullrich, in: NPLY 2011/2012, 115–146 (118 ff.).
- ²¹ Laut der Suche auf <https://www.unternehmensregister.de> (Rechtsform „HRA Juristische Person“) ist von maximal etwa 1000 solcher Vereine mit Status einer juristischen Personen auszugehen, wobei der Großteil hiervon eine gewisse Nähe zum Staat aufweist (Stadtwerke, Sparkassen etc.); ähnliche Zahlen bezüglich Erzeugergemeinschaften bei Bösche, npoR 2011, 82 (84). Die bekanntesten rechtsfähigen wirtschaftlichen Vereine dürften die großen Verwertungsgesellschaften sein (siehe nur <https://www.gema.de/impressum.html>). Eine neuere Entwicklung ist aber bei Dorf(gemeinschafts)läden zu verzeichnen, die einige Landesverwaltungen nunmehr anscheinend in dieser Rechtsform anerkennen: Weitemeyer, in: NPLY 2011/2012, 91–114; Bösche, npoR 2011, 82 (85). Ebenso gibt es immer wieder Stimmen, die sich für eine Abschaffung des wirtschaftlichen Vereins aussprechen: vgl. in jüngerer Zeit etwa Griep, ZStV 2013, 24 (25 f.).
- ²² Seit Mitte 2009 gab es allein drei größere Gesetzesänderungen mit vereinsrechtlichem Bezug. Vgl. zu weiteren Reformbestrebungen auch Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.28; Reuter, NZG 2009, 1368 (1371 ff.).

1. Bedeutung des Vereins im Dritten Sektor

Im Jahre 2012 existierten über 580.000 eingetragene Vereine in Deutschland²³, in denen sich nach manchen Berechnungen bis zur Hälfte aller Deutschen engagieren.²⁴ Plakativer wird die besondere Stellung des Vereins als Rechtsform aller Arten ideellen Engagements, wenn man sich die Tatsache vor Augen führt, dass allein etwa jeder dritte erwachsene Bundesbürger Mitglied in einem Sportverein ist.²⁵ Der Kultur- und Freizeitbereich, in dem sich traditionsgemäß die meisten Vereine engagieren, stellt dabei auch innerhalb des Dritten Sektors den Schwerpunkt der *ehrenamtlichen* Betätigung dar.²⁶

a. Geschichtliche Entwicklung

Historisch betrachtet war diese Entfaltung so nicht angedacht, war doch das Vereinsrecht eher als Recht der „Skat-, Kegel-, Rauch- und Saufvereine“ konzipiert.²⁷ Diese Idee tendenziell selbstzweckhafter und zum persönlichen Amüsement gedachter Geselligkeitsvereine²⁸ mit gesamtgesellschaftlich höchstens reflexartig positiven Nebenwirkungen entwickelte sich allerdings, auch unter der zunehmenden Regelung gemeinnütziger Belange und Privilegierungen, immer weiter hin zu einem altruistischeren Verständnis von Vereinsengagement.²⁹ Begünstigt wurde diese Entwicklung, neben einem gesamtgesellschaftlichen Mentalitätswandel, der von der finanziell mit ihrer Daseinsvorsorgepflicht in zunehmendem Maße überforderten Staatlichkeit jedenfalls dankbar aufgenommen und gefördert (wenn nicht gar initiiert)

²³ Zahlen auf Grundlage der Vereinsregister bei Krimmer u.a., S. 14; vgl. auch Wörle-Himmel/Endres, DStR 2010, 759 (Fn. 6).

²⁴ Burgard, in: Hdb Managerhaftung², § 6 Rn. 1 m.w.N.; Realistischer (knappes Viertel): Krimmer u.a., S. 24.

²⁵ Brete/Thomsen, SpuRt 2008, 11 (11); Zimmer/Priller, S. 125.

²⁶ Nach dies., S. 125 entfällt 40 % aller ehrenamtlichen Arbeit auf diesen Teilbereich, nach Krimmer u.a., S. 69 entfalten über 50 % aller Organisationen ihre Tätigkeiten (zumindest auch) auf diesen Gebieten.

²⁷ Mugdan, Materialien Bd. 1, S. 995. Allerdings war diese Aussage durchaus polemisch gemeint, weil ihr Urheber – *Arthur Stadthagen*, der einzige Jurist in der Reichstagsfraktion der SPD – sich darüber echauffierte, dass offenbar sozialdemokratisch geprägten Vereinen auch bei kulturellem Engagement weiterhin die Rechtsfähigkeit versagt bleiben sollte. Dies hatte ihn im selben Zusammenhang auch dazu verleitet, pikiert festzustellen, dass ein Verein nach den Vorstellungen des Entwurfs wohl nur dann rechtsfähig sein sollte, „wenn mehrere zusammentreten, die nicht Sozialdemokraten sind!“ (ebd.).

²⁸ Reuter, in: BGH Festgabe, 211–243 (211); mit Bezugnahme auf Mugdan, Materialien Bd. 1, S. 928.

²⁹ Besagte Entwicklungslinien werden sehr prägnant und anschaulich skizziert bei Reuter, NZG 2009, 1368 (1368 f.). Zum bis heute fortgeltenden Charakter des Vereinslebens aus soziologischer Sicht Pankoke, in: Hdb Stiftungen, 637–670 (648 f.). Andere Stimmen weisen aber zu Recht darauf hin, dass auch in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts bereits viele Vereine aufgekomen waren, die sich die Auseinandersetzung mit der Lösung der Sozialen Frage zum Ziel gesetzt hatten: Zimmer/Priller, S. 46 f.

wurde³⁰, durch die relativ unbürokratischen und kostengünstigen Anforderungen an die Gründung eines Idealvereins.³¹ Dies zeigte sich nicht zuletzt auch in der seit den 1970er Jahren aufkeimenden ökologischen Bewegung, die bis heute mehrheitlich vereinsmäßig organisiert ist, woran sich zeigt, dass selbst dem sog. Establishment fernstehende („alternative“) Kreise keinerlei Scheu vor dieser Art der Verfasstheit zeigen. Dies lässt die Organisation in Vereinen insofern gesamtgesellschaftlich ohne nennenswerte Alternative erscheinen.³²

Diese Bedeutung wurde in den letzten Jahren – lanciert von einer erstarkenden Beratungspraxis und vertieften wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit der Materie – dadurch verstärkt, dass die Möglichkeiten wirtschaftlicher Betätigung für Vereine zivil- und steuerrechtlich in zunehmendem Maße ausgeweitet wurden, was im Zivilrecht insbesondere durch großzügige Rechtsprechung geschah. Beispielhaft ist hierfür auf Seiten des Idealvereins die Reichweite des Nebenzweckprivilegs.³³ Eine solche Betätigung steht weder der Gemeinnützigkeit noch der davon rechtlich unabhängigen Rechtsformerlangung qua Eintragung wegen Verfolgung ideeller Zwecke prinzipiell im Wege.³⁴ Auch haftungsrechtliche Belange sprechen für den Verein. Neben der eingeschränkten Haftung der im Verein tätigen Personen, also sowohl der Organ- als auch der Vereinsmitglieder im Innenverhältnis (§§ 31a f. BGB³⁵), spricht auch die auf das Vereinsvermögen beschränkte Haftung für die Organisation in vereinsrechtlicher Form. Insbesondere besteht hier keine wie auch immer geartete (Ausfall-) Haftung der Mitglieder.³⁶ So kann es kaum verwundern, dass der überwältigende Großteil der im Dritten Sektor tätigen Organisationen in Deutschland die Rechtsform eines eingetragenen Vereins aufweist.³⁷

³⁰ Petzschke, S. 3; Zimmer/Priller, S. 50 ff., 86. Andererseits kann man diese Entwicklung auch als bereits im 19. Jahrhundert vorgeprägt sehen: dies., S. 45.

³¹ Wörle-Himmel/Endres, DSStR 2010, 759 (759); a.A. aber Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 454 f.

³² Zimmer/Priller, S. 46.

³³ Grundlegend zu den Entwicklungslinien: (für das Nebentätigkeitsprivileg) Beuthien, NZG 2015, 449 (passim); Rücker, S. 92 ff.; (für die steuerliche Seite) Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung, S. 166 ff. Siehe außerdem Grambow, Rn. 17 ff., 31 f.; Reichert, Rn. 160 ff., 7184 ff.; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 47, 500 f.; Stöber/Otto, Rn. 69 ff., 76, 1573 f. Vgl. zur Abgrenzung und zu etwaigen Wechselwirkungen unten A.I.1.b, S. 10 ff.

³⁴ Dies geht anschaulicherweise im Vereinsfußball so weit, dass dies teilweise – auch ohne die Auslagerung des Spielbetriebs in eine entsprechende Kapitalgesellschaft (vgl. Burgard, in: Hdb Managerhaftung², § 6 Rn. 1; Grambow, Rn. 19 ff.; Stöber/Otto, Rn. 71; zu faktischen Hintergründen anschaulich Schießl, DSStZ 2007, 494 [495 f.]) – bei Bundesligavereinen dem Charakter des eigentlichen Vereins als Idealverein nicht prinzipiell im Wege steht, selbst wenn hierbei dreistellige Millionenbeträge umgesetzt werden. Vgl. dazu überblicksartig v. Appel/Schwarz, npoR 2014, 111; kritisch Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 21 Rz. 15; H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 21 Rn. 7 m.w.N. Beachte zur logischen Trennung der vereinsrechtlichen und gemeinnützigkeitsrechtlichen Maßstäbe Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.30.

³⁵ Aber auch vor Einführung dieser Normen – s. Arnold, in: NPLY 2009, 89–113; J. F. Orth, SpuRt 2010, 2 – wurden für ehrenamtlich Tätige entsprechende ungeschriebene Haftungsbeschränkungen rechtsfortbildend diskutiert. Siehe aber für den nichtrechtsfähigen Verein Meyer, Verbandsmitgliederhaftung, S. 316 ff.

³⁶ Märkle/Alber, S. 96; Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 453; Stöber/Otto, Rn. 590.

³⁷ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.27; über 80 % bei Zimmer/Priller, S. 47; Krimmer u.a., S. 24 sprechen sogar von deutlich über 90 %. Eine andere Umfrage – die allerdings nicht streng nach

b. Idealverein und Gemeinnützigkeit

Die Unterscheidung zwischen wirtschaftlichem und nichtwirtschaftlichem Verein anhand des Vereinszwecks³⁸ stellt ein Unikum im Kontext aller gemeinnützigkeitsrelevanten Rechtsformen dar. Das Besondere hieran ist, dass Analysen der Organisationstätigkeit in Bezug auf deren wirtschaftlichen Schwerpunkt, die bei allen anderen Rechtsformen ausschließlich in gemeinnütziger Hinsicht – insbesondere der Frage nach einer Befreiung von der Körperschaftsteuer gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 51–68 AO³⁹ – eine Rolle spielen, hier zusätzlich auf einer (zeitlich oft vorgelagerten) zivilrechtlichen Ebene für die Erlangung der Rechtsfähigkeit relevant sind.⁴⁰ Das eigentliche Problem besteht darin, dass – neben, aber auch wegen der unterschiedlichen gerichtlichen Zuständigkeit – dieselben tatsächlichen Vorgänge unterschiedliche rechtliche Bewertungen erfahren und somit vordergründig widersprüchliche Rechtsfolgen auslösen können.⁴¹ Dies kann schlimmstenfalls dazu führen, dass einem Verein, der eine steuerrechtlich als gemeinnützig privilegierte Tätigkeit ausübt, die Rechtsfähigkeit versagt oder nachträglich entzogen wird, weil auf zivilrechtlicher Seite die gemeinnützige Tätigkeit nicht als ideell i.S.d. § 21 BGB eingestuft wird. Rechtstechnisch materialisiert sich dies insbesondere in einer Diskrepanz zwischen einer im Rahmen des *Nebenzweckprivilegs*⁴² erlaubten wirtschaftlichen Tätigkeit auf zivilrechtlicher Seite, die lediglich einen untergeordneten Zweck als Mittel zur Verfolgung des eigentlichen (ideellen) Vereinszwecks darstellt, und etwa der Unterhaltung eines *Zweckbetriebs*⁴³ (§§ 65–68 AO) auf steuerlicher Seite, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.⁴⁴ Während früher an

Rechtsform, sondern nach „Organisationsformen“ unterscheidet (neben Vereinen sind hierbei beispielsweise Parteien und Gewerkschaften, ungeachtet ihrer Rechtsform, eigenständige Organisationsformen) – kommt immerhin auf 43 %: Igl/Jachmann/Eichenhofer, Ehrenamt, S. 41. Zur Prognose, dass sich an dieser Gewichtung mittelfristig auch nichts ändern wird Zimmer/Priller, S. 76.

³⁸ Diese erfolgt mit der h.M. nach K. Schmidt (aus Sicht des Idealvereins negativ-) teleologisch-typologisch in Gestalt der sog. *Vereinsklassenabgrenzung*: K. Schmidt, § 23 III 2; ders., AcP 182 (1982), 1–59; sehr vertieft auch Rücker, S. 18 ff.; vgl. weiterhin Meyer, Verbandsmitgliederhaftung, S. 299 f.; Reichert, Rn. 132; Röcken, ZStV 2013, 66 (66 ff.); Stöber/Otto, Rn. 65 ff.; sowie zu neueren Entwicklungen Schöpflin, ZStV 2017, 126 (passim).

³⁹ Laut dem empirischen Befund bei Krimmer u.a., S. 25 erfüllen 88,9 % der eingetragenen Vereine diese Kriterien.

⁴⁰ Griep, ZStV 2013, 24 (25).

⁴¹ Von einem „nicht lösbare[n] Widerspruch behördlicher Bewertungen“ spricht etwa Menges, ZStV 2012, 62 (64). Dass es rechtlich zumindest keinen logisch zwingenden Zusammenhang zwischen Anerkennung der Rechtsfähigkeit und steuerlicher Privilegierung gibt, wird von diesen Stimmen allerdings übergangen. Deshalb in direkter Replik demgegenüber kritisch: Winheller, DStR 2012, 1562 (1563).

⁴² BGH, Urteil v. 29.9.1982 (I ZR 88/80) BGHZ 85, 84–100 (=NJW 1983, 569) – *ADAC-Verkehrsrrechtsschutz* –; Meyer, Verbandsmitgliederhaftung, S. 300 f.; Reichert, Rn. 160 ff.; Rücker, S. 91 ff.; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 47; Stöber/Otto, Rn. 69 ff., 76.

⁴³ Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung, S. 165 ff.; ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 6.165 ff.; Märkle/Alber, S. 221 ff.; Reichert, Rn. 7184 ff.; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 500 f.; Stöber/Otto, Rn. 1573 f. Noch größere Ähnlichkeit bestand hierbei früher – bis BFH, Urteil v. 4.4.2007 (I R 76/05) BStBl II 2007, 631–634 – bei der Anwendung der *Geprägetheorie*. Siehe dazu nur Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.30, 4.95 ff.

⁴⁴ Insofern wird das Problem der zwei Ebenen noch dadurch verschärft, dass sowohl § 21 BGB als auch §§ 14, 64 AO im Wortlaut einen „wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“ zum relevanten Maßstab erheben, denn dieser Begriff ist über die Jahre (von den Wertungen des BGB entkoppelt) zu

die Anerkennung eines Vereinszwecks als ideell – und dessen faktische Umsetzung⁴⁵ – keine größeren Anforderungen gestellt wurden und daher die Einstufung als gemeinnützig die höhere Schwelle darstellte, schien sich dieses Blatt in letzter Zeit gewendet zu haben. Wohl auch als Reaktion auf die manchen zu extensive Entwicklung der Reichweite der Zweckbetriebe i.S.d. §§ 65 ff. AO⁴⁶ hatten zwischenzeitig einige Registergerichte und deren Rechtsmittelinstanzen – speziell das *Kammergericht* – die Toleranz gegenüber wirtschaftlicher Tätigkeit deutlich verringert und auch steuerlich als gemeinnützig zu bewertenden Vereinen die Eintragung versagt bzw. entzogen.⁴⁷

Dabei wurde insbesondere virulent, ob die steuerliche Bewertung als gemeinnützig für die Eigenart als zulässiger Nebenzweck irrelevant ist, oder zumindest eine gewisse Indizwirkung entfalten kann.⁴⁸ Im Zuge der daraufhin rege geführten Diskussion im Schrifttum wurde neben der allgemein wünschenswerten Förderung bürgerschaftlichen Engagements vor allem

einem ausdifferenzierten Terminus des Steuerrechts avanciert, sodass eine inhaltsgleiche Verwendung im zivilrechtlichen Kontext nunmehr irreführend ist; siehe zur Unterscheidung nur Dehesses, DStR 2012, 2309 (2310 f.). A.A. (Begriffsverständnis „ähnlich, wenn nicht gar identisch“) Schauhoff/Kirchhain, ZIP 2016, 1857 (1864).

⁴⁵ Zur Erheblichkeit auch dieses Kriteriums für die Abgrenzung vom wirtschaftlichen Verein (§ 22 BGB) siehe KG Berlin, Beschluss v. 26.10.2004 (1 W 269/04) NJW-RR 2005, 339 (Rz. 6) (=NZG 2005, 361); unter *Kommerzialisierbarkeit ideeller Zwecke*: Werner, ZStV 2013, 142 (145); ebenso Grambow, Rn. 8; Menges, ZStV 2012, 62 (64); Meyer, Verbandsmitgliederhaftung, S. 299; Röcken, ZStV 2013, 66 (67). Diese Einschränkung funktioniert natürlich auch in die entgegengesetzte Richtung. Auch ein seiner Satzung nach auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgerichteter Verein kann durch eine (insofern zweckverfehlende) faktisch gegenteilige Tätigkeit seine Gewerblichkeit idealisieren: vgl. Grambow, Rn. 8 a.E.

⁴⁶ Zu dieser Entwicklung – insbesondere auch zu Rechtsprechungslinien bzgl. der Untertatbestände der h.M. – vgl. nur Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.165 ff. m.w.N.

⁴⁷ Zu Trägervereinen von Kindertagesstätten KG Berlin, Beschluss v. 18.1.2011 (25 W 14/10) ZStV 2012, 62–63 (mit kritischer Anmerkung *Menges*). Siehe zuvor schon dass., Beschluss v. 26.10.2004 (1 W 269/04) NJW-RR 2005, 339 (=NZG 2005, 361) und im Anschluss dass., Beschluss v. 20.1.2011 (25 W 35/10) DNotZ 2011, 634 (Förderung von Klaviermusik allein durch Konzertveranstaltungen) sowie dass., Beschluss v. 7.3.2012 (25 W 95/11) DStR 2012, 1195 (Comedy-Filme). Dagegen aber (ebenfalls zum Betrieb einer Kindertagesstätte) Schleswig-Holsteinisches OLG, Beschluss v. 18.9.2012 (2 W 152/11) ZStV 2013, 142–145 (mit Anmerkung *Werner*); sowie OLG Hamm, Beschluss v. 6.9.2007 (15 W 129/07) NJW-RR 2008, 350 (Behindertensportverein) und OLG Frankfurt, Beschluss v. 28.10.2010 (20 W 254/10) SpuRt 2011, 125 (Rz. 27 ff.) (Kletterhalle – rein qualitative Zweck-Mittel-Relation selbst bei Übersteigen der ideellen Einnahmen) sowie in der Literatur Reichert, Rn. 162 ff.; differenzierend Stöber/Otto, Rn. 79 f. Vgl. überblicksartig zu diesem Streit Griep, ZStV 2013, 24 (24 f.); Rücker, S. 100 f.; Salaw-Hanslmaier, ZStV 2012, 72; Schauhoff/Kirchhain, ZIP 2016, 1857 (1860 f.); Schöpflin, ZStV 2017, 126.

⁴⁸ Für eine zumindest abgeschwächte Wirkung – und diese auch nur bei bereits erfolgter Anerkennung – selbst KG Berlin, Beschluss v. 26.10.2004 (1 W 269/04) NJW-RR 2005, 339 (=NZG 2005, 361); Indizwirkung bei Aberkennung der Gemeinnützigkeit für Überschreitung des Nebenzweckprivilegs: OLG Frankfurt, Beschluss v. 28.10.2010 (20 W 254/10) SpuRt 2011, 125 (Rz. 40); ganz grds. für eine Indizwirkung Schauhoff/Kirchhain, ZIP 2016, 1857 (1864 ff.); in abgeschwächter Form wohl auch Stöber/Otto, Rn. 76 („Ein gemeinnütziger Zweck des Vereins kann auf einen nicht wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb deuten, zwingend ist das aber nicht.“). Gegen jedwede Form von Indizwirkung zugunsten strikter isolierter Einzelfallbewertung Röcken, ZStV 2013, 66 (67 f.); Werner, ZStV 2013, 142 (146) (mit Bezugnahme auf den Grundsatz der Rechtsformneut-

angeführt, dass die steuerrechtlichen Maßstäbe weitaus bestimmter ausdifferenziert sind und darüber hinaus wegen weitreichender Positivierung und gefestigter Rechtsprechung für mehr Rechtssicherheit sorgen könnten.⁴⁹ Dagegen wurde angeführt, die Unterscheidung zwischen Idealverein und Wirtschaftsverein habe im Kern – insb. in Gestalt des Gläubigerschutzes – eine andere Stoßrichtung als gemeinnützigkeitsrechtliche Qualifikationen, sodass es sehr schwer sei, verlässliche und tragfähige rechtliche Interdependenzen darzutun. Auch soweit dem eingetragenen Verein hierzu – symptomatisch insofern die Verwendung des unscharfen Begriffs *Idealverein* – eine Bewertung angedeihen solle, die in der Begründung der Rechtsform schon die Gemeinnützigkeit vorwegnehme, sei das wenig hilfreich. Die logische Trennung dieser beiden Rechtsfragen sei mithin sinnvoll und in letzter Instanz auch dem gesamtgesellschaftlichen Ansehen des eingetragenen Vereins dienlich, wenn nämlich einer mit gewissen Risiken behafteten wirtschaftlichen Betätigung die – zu aller vorderst in gesellschaftlichem Ansehen bestehenden – Vorteile dieser Organisationsform verwehrt blieben.⁵⁰

Entgegen der wohl bis dato als überwiegend zu bezeichnenden Auffassung in der vereinsrechtlichen Literatur hat der *BGH* am 16.5.2017 im Rahmen dreier Rechtsbeschwerden gegen Entscheidungen des *KG Berlin* die Eintragungsfähigkeit eines Vereins, dessen Tätigkeit sich ganz überwiegend auf den Betrieb mehrerer Kindertagesstätten beschränkt, sowohl prinzipiell wie auch in den konkreten Einzelfällen bejaht.⁵¹ Für die Eintragung eines solchen – zweckbetriebsdominierten – Idealvereins soll dabei nach Auffassung des *BGH* entgegen der Formulierung *Nebenzweck* insbesondere regelmäßig unerheblich sein, welchen Umfang der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb einnimmt, solange er nur einen Bezug zum (ideellen) Hauptzweck aufweist.⁵²

Zur Überraschung der Mehrheit des Schrifttums ist der *BGH* in seiner Begründung sogar so weit gegangen, der Anerkennung als gemeinnützig entscheidende Bedeutung für die Frage der ideellen Tätigkeit i.S.d. § 21 BGB beizumessen. Die beiden Fragen seien zwar „nicht automatisch gleichbedeutend“, einer (erfolgten) Anerkennung komme allerdings gleichwohl „Indizwirkung“ zu, sie sei damit „von entscheidender Bedeutung“.⁵³

Damit dürften sich die Friktionen zwischen Zivil- und Steuerrecht fürs Erste erledigt haben, sodass insofern kein dringender gesetzgeberischer Handlungsbedarf mehr besteht.⁵⁴ Dies

ralität des Steuerrechts); Winheller, DStR 2012, 1562 (1563); so schon länger Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.30 f.; H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 21 Rn. 4 f. Für eine Indizwirkung aber noch (ironischerweise unter Bezugnahme auf eine Entscheidung des KG von 1979) OLG Hamm, Beschluss v. 6.9.2007 (15 W 129/07) NJW-RR 2008, 350 (Rz. 21). Ein sehr differenziertes Verständnis beweist insofern Reuter, NZG 2008, 881 (886 f.).

⁴⁹ So auch Griep, ZStV 2013, 24 (26); Schauhoff/Kirchhain, ZIP 2016, 1857 (1864 ff.).

⁵⁰ So u.a. Winheller, DStR 2012, 1562 (1563 f.).

⁵¹ BGH, Beschluss v. 16.5.2017 (II ZB 7/16), nPoR 2017, 156–159 (=NJW 2017, 1943); sowie die Parallelentscheidungen v. 16.5.2017 (II ZB 6/16), nPoR 2018, 21–25 und v. 16.5.2017 (II ZB 9/16), juris. Anmerkungen bei Beuthien, nPoR 2017, 137; Cranshaw, jurisPR-HaGesR 8/2017 Anm. 2; Röcken, MDR 2017, 1282 (1282 f.).

⁵² Vgl. insbesondere BGH, Beschluss v. 16.5.2017 (II ZB 6/16), nPoR 2018, 21–25 (Rz. 31 ff.). Diesem Verfahren war ein Verein gegenständlich, der mit 695 hauptamtlichen MitarbeiterInnen in 24 Kindertagesstätten durchschnittlich etwa 2.400 Kinder betreute.

⁵³ So wörtlich BGH ebd. Rz. 25 (+ff.); kritisch dazu Röcken, MDR 2017, 1282 (1282).

⁵⁴ Zu den möglichen Auswirkungen des Urteils auf bisherige Ausgliederungsbestrebungen vgl. Alte/Mailänder, nPoR 2017, 244.

zeigt sich symptomatisch an der Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung des *BGH*. Nachdem in den Wochen davor mit Hochdruck versucht worden war, noch vor Ende der Legislaturperiode im September 2017 dem Versprechen aus dem Koalitionsvertrag⁵⁵ nach Rechts(formen)sicherheit für bürgerschaftliches Engagement durch eine entsprechende Reform des Vereins- und Genossenschaftsrechts Rechnung zu tragen, wurden die vereinsrechtlichen Änderungen auf den letzten Metern vollumfänglich aus dem weit fortgeschrittenen Gesetzesentwurf gestrichen. Nur die Vereinfachungen für (kleinere) Genossenschaften sind damit in Gesetzeskraft erwachsen.⁵⁶ Tiefschürfende Eingriffe in die Konzeption der §§ 21 f. BGB sind damit vorerst nicht mehr erwartbar.⁵⁷

Zwar dürfte damit auch der wirtschaftliche Verein weiterhin als mögliche Rechtsform prinzipiell zur Verfügung stehen, die Abgrenzung zum Idealverein ist aber durch die Entscheidung eher noch unschärfer geworden. Bei der hier vorliegenden Betrachtung soll der Fokus daher wegen dessen weiter gestiegener Bedeutung auf dem Idealverein liegen.⁵⁸

2. Aufbau des Idealvereins und seiner Organe

Die Verfassung eines Vereins bestimmt sich nach den gesetzlichen Regelungen sowie deren Modifikationen in der Vereinssatzung (§ 25 BGB).⁵⁹ Daraus ergeben sich notwendigerweise die Existenz von Organen und aus §§ 57 f. BGB auch Mindestvoraussetzungen an den Inhalt der Satzung, die bei diesbezüglicher Insuffizienzen einer Eintragung entgegenstehen können

⁵⁵ Im Koalitionsvertrag der 18. Legislaturperiode zwischen CDU, CSU und SPD vom 16.12.2013 (S. 78) hieß es u.a. vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des KG: „Wir wollen die Gründung unternehmerischer Initiativen aus bürgerschaftlichem Engagements (z.B. Dorfläden, Kitas, altersgerechtes Wohnen, Energievorhaben) erleichtern. Für solche Initiativen soll eine geeignete Unternehmensform im Genossenschafts- oder Vereinsrecht zur Verfügung stehen, die unangemessenen Aufwand und Bürokratie vermeidet.“

⁵⁶ Vergleiche dazu einerseits den Entwurf der Bundesregierung für ein „Gesetz zur Erleichterung unternehmerischer Initiativen aus bürgerschaftlichem Engagement und zum Bürokratieabbau bei Genossenschaften“ (BT-Drs. 18/11506; dazu Fein/Vielwerth, ZStV 2017, 81) und andererseits das schlussendlich ratifizierte, selbst im Titel plakativ kupierte „Gesetz zum Bürokratieabbau und zur Förderung der Transparenz bei Genossenschaften“ vom 17.7.2017 (BGBl. I, S. 2434–2438).

⁵⁷ Nichtsdestotrotz sprechen die Koalitionspartner im neuen Koalitionsvertrag (19. Legislaturperiode) davon, „im Hinblick auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Eintragungsfähigkeit von Vereinen mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb im Interesse von bürgerschaftlichen Initiativen Verbesserungen im Vereinsrecht“ anzustreben (S. 118).

⁵⁸ Wenngleich selbst der wirtschaftliche Verein als prinzipiell gemeinnützigkeitsfähig anzusehen ist: vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.31; sowie Winheller, DStR 2012, 1562 (1563). Aus juristischer Sicht ebenso vernachlässigbar ist der nicht eingetragene Verein, weil sich insofern oftmals keine Unterschiede zum eingetragenen Verein ergeben, denn insofern wäre einzig situativ eine etwaige analoge Anwendung der im Folgenden dargestellten Grundsätze des Idealvereins zu diskutieren, wozu sich allerdings wenig verallgemeinerbare Aussagen treffen lassen. Deshalb soll dieser bei der vorliegenden Betrachtung grundsätzlich keine Rolle spielen, auch wenn seine Bedeutung für den Dritten Sektor nicht von der Hand zu weisen ist. Teilweise stellt er in Studien die – wenn auch mit großem Abstand zum Idealverein und nur sehr geringem zur Stiftung – zweithäufigste Organisationsform dar: Zimmer/Priller, S. 75. Vgl. auch Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.27, 2.34.

⁵⁹ Reichert, Rn. 404 ff.; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 32; Stöber/Otto, Rn. 36 jeweils m.w.N.

(§ 60 BGB).⁶⁰ Welche gesetzlichen Vorgaben zwingend und welche durch die Satzung abänderbar sind, ergibt sich aus der Auflistung in § 40 BGB.

a. Mitgliederversammlung

Obwohl als juristische Person rechtlich selbständiges Rechtssubjekt und von der konkreten personellen Zusammensetzung prinzipiell unbeeinflusst, besteht der Verein aus seinen Mitgliedern⁶¹, was sich allein schon daran zeigt, dass dem Verein bei Unterschreitung einer Mindestanzahl von drei Mitgliedern die Rechtsfähigkeit entzogen wird (§ 73 BGB).⁶² Deshalb stellt die Mitgliederversammlung (§ 32 BGB) auch das wichtigste Organ des Vereins dar und ist damit verantwortlich für alle Kernbelange wie innere Organisation, Kür und Kontrolle der sonstigen Organe sowie Satzungsänderungen.⁶³ Die Mitgliederversammlung ist damit notwendiges und zwingendes Organ, kann aber als Herrin über die Satzung ihre Kompetenzen weitgehend auf andere Organe übertragen, wie es sich bereits aus dem Wortlaut der §§ 32 Abs. 1 S. 1, 40 S. 1 BGB ergibt.⁶⁴ Dies gilt natürlich nur, solange diese Entscheidung reversibel bleibt, also insbesondere die Mitgliederversammlung grundsätzlich bestehen bleibt und ihr gewisse Mindestkompetenzen verbleiben.⁶⁵

b. Vorstand

Da je nach Größe des Vereins und den entsprechenden Anforderungen an die Einberufung einer Mitgliederversammlung⁶⁶ die alltägliche Geschäftsführung für diese nicht ansatzweise praktikabel ist, ist hierzu der (Vereins-) Vorstand berufen (§§ 26 ff. BGB). Neben der Mitgliederversammlung ist der Vorstand gem. § 26 Abs. 1 S. 1 BGB⁶⁷ das einzige weitere gesetzlich notwendige Organ eines Vereins.⁶⁸ Dabei hat der Vorstand gem. § 26 Abs. 1 S. 2 BGB die Rolle eines gesetzlichen Vertreters. Die Existenz eines solchen (faktisch handeln-

⁶⁰ Genauer zur Rechtsnatur und der konkreten Funktion der Satzung siehe unten A.II.2.a, S. 23 ff.

⁶¹ Reuter, NZG 2008, 881 (881) spricht insofern plakativ von den Mitgliedern als „*Substrat*“ des Vereins, im Gegensatz zum *Vermögen* bei der Stiftung.

⁶² Vgl. zum Normzweck (Schutz der Rechtsform vor allzu bedeutungslosen – oder bedeutungslos gewordenen – Zusammenschlüssen) Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 73 Rn. 1; H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 73 Rn. 1.

⁶³ Reichert, Rn. 1169, 1198 ff.; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 155 f.; Stöber/Otto, Rn. 629 f.; H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 32 Rn. 1. BGH, Urteil v. 27. 5. 1982 (III ZR 157/80) BGHZ 84, 209–222 (213) (=NJW 1984, 1038) spricht insofern plakativ und richtig von der *Kompetenz-Kompetenz*. Teilweise sind für die Mitgliederversammlung auch die Begriffe *Generalversammlung* oder *Hauptversammlung* gebräuchlich, vgl. Märkle/Alber, S. 67; Stöber/Otto, Rn. 634.

⁶⁴ Zu den genauen Details vgl. Wolf/Neuner, § 17 Rn. 64.

⁶⁵ Stöber/Otto, Rn. 633; sehr differenziert zu den notwendigen Mindestkompetenzen Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 156; ebenso Reichert, Rn. 1169, 1194 ff., 1206.

⁶⁶ Vgl. nur die §§ 36 f. BGB sowie genauer Reichert, Rn. 1234 ff.; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 157 ff.; Stöber/Otto, Rn. 640 ff.; H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 32 Rn. 3.

⁶⁷ Der indes auch mangels Nennung in § 40 S. 1 BGB für den Verein unabänderlich ist.

⁶⁸ Vgl. auch Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 453; Reichert, Rn. 2059; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 224; Stöber/Otto, Rn. 373.

den) Organs ist schon aus der Konzeption des Vereins als juristische Person heraus notwendig, da dieser in der realen Welt keine (Rechts-) Handlungen ausführen kann, ohne sich natürlicher Personen zu bedienen. Das Handeln des Organs ist als Eigenhandeln der juristischen Person zu qualifizieren⁶⁹ Die besondere Rolle als (prinzipiell einziges) Vertretungsorgan wird aber in Bezug auf die eigentlich gegenteilige Organhierarchie dahingehend abgemildert, dass der Vorstand der Mitgliederversammlung gegenüber grundsätzlich nach § 27 Abs. 3 i.V.m. § 665 BGB weisungsgebunden ist.⁷⁰ Nach dem (ungeschriebenen) Regelfall dürfen – anders als bei der Genossenschaft (vgl. § 9 Abs. 2 S. 1 GenG) – auch Nichtmitglieder in ein Vereinsamt berufen werden.⁷¹ Diese sog. Fremd- oder Drittorganschaft kann indes (auch differenziert nach den einzelnen Organen) per Satzung oder durch ähnliche Mechanismen⁷² untersagt werden.⁷³

c. Besondere Vertreter

Auch die Vorstandsmitglieder können dem Verein unter Umständen nicht ausnahmslos für die tagtägliche Geschäftsführung zur Verfügung stehen, etwa wenn deren Tätigkeit ehrenamtlich erfolgen soll, ein derartiges Engagement folglich nur neben der Erwerbsarbeit erfolgen kann. Daher kann es – speziell bei Vereinen mit hohem Verwaltungsaufwand – einer oder mehrerer geschäftsführender Personen bedürfen, die den Vorstand insofern unterstützen. Hierzu sieht das Gesetz als durch die Satzung zu institutionalisierende Möglichkeit die Bestellung Besonderer Vertreter (§ 30 BGB) vor, die dann in der Praxis oft auch als „(Haupt-) Geschäftsführer“ bezeichnet werden.⁷⁴ Nach der gesetzlichen Konzeption sind diese nicht nur geschäftsführungs- sondern auch vertretungsberechtigtes Vereinsorgan (§ 30 S. 2 BGB), das mit dem Vorstand prinzipiell auf einer Stufe steht.⁷⁵ Unterschiede ergeben sich insofern nur, als der Besondere Vertreter regelmäßig einen dedizierten, örtlich oder sachlich begrenzten

⁶⁹ Sehr anschaulich zur heute vorherrschenden Auffassung Reuter, in: MüKo-BGB⁷, Vor § 21 Rn. 50 f. A.A. noch Flume, S. 377 (+ff.).

⁷⁰ Zu den Grenzen dieses Weisungsrechts siehe Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 156.

⁷¹ Vgl. jüngst OLG Düsseldorf, Beschluss v. 9.2.2016 (I-3 Wx 4/16) npoR 2016, 215–216 (Rz. 30 f. [juris]). Strenger für Vereine mit bestimmten, dem teleologisch widersprechenden Vereinszwecken Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 26 Rn. 3.

⁷² Zu gewohnheitsrechtlichen Konstellationen OLG Düsseldorf, Beschluss v. 9.2.2016 (I-3 Wx 4/16) npoR 2016, 215–216 (Rz. 32 ff. [juris]); vgl. außerdem überblicksartig Reichert, Rn. 1166 f.

⁷³ Ders., Rn. 1165; H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 26 Rn. 3.

⁷⁴ Eine andere gebräuchliche Bezeichnung ist *Generalsekretär*. Vgl. Grambow, Rn. 647; Reichert, Rn. 2835 f. Wenn diese Bezeichnungen auch in der Satzung die einzig verwendeten Begriffe sind, ist durch Auslegung anhand der Vertretungsbefugnisse des fakultativen Organs zu bestimmen, ob es sich dabei um Besondere Vertreter oder Organe sui generis handelt, vgl. Stöber/Otto, Rn. 572, 580 f.; Grambow, Rn. 647 m.w.N.

⁷⁵ Zu fakultativen Vereinsorganen im Allgemeinen vgl. Reichert, Rn. 1175 ff.; Stöber/Otto, Rn. 552 ff.; Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 51. Zur grundsätzlichen Gleichordnung aller Organe, außer der allem übergeordneten Mitgliederversammlung siehe Reichert, Rn. 1213 f.; ebenso Grambow, Rn. 649.

Aufgabenbereich hat, der schon in der Satzung festgelegt sein soll, wie sich aus der Formulierung „für gewisse Geschäfte“ in § 30 S. 1 BGB ergibt.⁷⁶ Innerhalb dieses begrenzten Bereiches entspricht die Stellung des Besonderen Vertreters dann der eines Vorstands – wie sich auch an der Anwendbarkeit des § 31 BGB zeigt –, wird aber zugleich durch die geringere Reichweite in seiner Bedeutung und Einflussmöglichkeit beschränkt.⁷⁷

d. Zwischenergebnis

Für die Frage der Vergütung von Organen kann als Zwischenergebnis festgehalten werden: Die Stellung als Teil der Mitgliederversammlung ergibt sich automatisch aus dem Mitgliedschaftsverhältnis, welches wiederum unterschiedlich ausgeformt sein kann, regelmäßig aber in einem Verhältnis von Mitgliedsbeiträgen sowie sonstigen Engagementausprägungen einerseits und der Erlangung von Mitgliedsrechten – die aber regelmäßig keine gleichwertige Gegenleistung darstellen – andererseits besteht. Das Organ, bei dem hingegen eine Vergütung aufgrund geschuldeter Tätigkeiten von größerem Umfang sinnvoll oder interessengerecht sein kann, ist somit der Vorstand. Mindestens so sinnvoll ist außerdem eine Vergütung für die Leistung von besonderen Vertretern (und auch sonstigen fakultativen Organen).⁷⁸ Weiter entschärfend kommt hinzu, dass die Bestellung eines Besonderen Vertreters – wie gerade dargestellt – ohnehin in der Satzung geregelt sein muss, was regelmäßig dazu führen dürfte, dass auch sonstige Regelungsbereiche – insbesondere die Frage der Vergütung – im Zuge dessen bereits weitgehend ausgestaltet werden. Damit beschränkt sich die folgende Darstellung auf die Vergütung von Vorstandsmitgliedern, wobei sich die dabei zu findenden Antworten grundsätzlich auch auf fakultative Organe übertragen lassen.

Die Bezeichnung oder Bedeutung einer einzelnen natürlichen Person, die Teil eines Vereinsorgans ist, ist derweil nicht einheitlich oder stringent. Teilweise werden auch Einzelmitglieder von Mehrpersonenorganen als Organ bezeichnet.⁷⁹ Deutlich naheliegender ist es, diese

⁷⁶ Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, § 30 Rn. 3; Grambow, Rn. 648; Stöber/Otto, Rn. 573 f.; Wolf/Neuner, § 17 Rn. 66.

⁷⁷ Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 313; Stöber/Otto, Rn. 569 ff.; a.A. wohl Wolf/Neuner, § 17 Rn. 66; zur reflexartigen Haftungsbeschränkung, die sich daraus für die Vorstände ergibt siehe U. Unger, NJW 2009, 3269 (3272).

⁷⁸ Allerdings hat nicht jeder Verein überhaupt für die Einrichtung zusätzlicher Organe optiert, zudem ergeben sich ohnehin keine wesentlichen Unterschiede zum Prozedere bei der Vorstandsvergütung. Vgl. nur zur Bestellung und Anstellung Grambow, Rn. 651 ff.; Reichert, Rn. 2840 ff.; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 313; Stöber/Otto, Rn. 576. Zur Vergütung Reichert, Rn. 2842; Stöber/Otto, Rn. 491. Vereinzelt wird im weiteren Gang der Darstellung an Stellen, an denen sich tatsächlich Unterschiede ergeben können, darauf hingewiesen. Diese speisen sich aber im Wesentlichen aus einer etwaigen Anstellung des Geschäftsführers als Arbeitnehmer (was nur dann der Fall sein kann, wenn er in weiten Teilen der Weisung des Vorstands unterworfen ist, vgl. Grambow, Rn. 655). Ob in diesen Konstellationen dann statt der Grundlegungen zum Vorstandsverhältnis eher die zum GmbH-Geschäftsführer entsprechend herangezogen werden, ist umstritten. Einige Stimmen sehen auch in einem solchen Geschäftsführer gar keinen Besonderen Vertreter mehr: Reichert, Rn. 2839.

⁷⁹ Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 452 f. Dies ist allerdings jedenfalls bei Vorliegen von Gesamtgeschäftsführung und -vertretung zumindest irreführend.

als Organ- (also in concreto Vorstands-, Kuratoriums- o.ä.) Mitglied zu bezeichnen oder gleich als *Amtsträger*.⁸⁰

II. Grundlagen für einen Vergütungsanspruch für Mitglieder von Vereinsorganen

Wie bei jedem anderen Anspruch, bedarf es zur Begründung eines Zahlungsanspruchs auf Vergütung seitens des Vorstandsmitglieds einer Anspruchsgrundlage. Diese könnte, insbesondere wenn sie sich aus seiner Organstellung ableitet, im Gesetz zu finden sein; im Speziellen also in den Normen des Vereinsrechts, der §§ 21–79 BGB. Nachzudenken wäre daneben noch über die Möglichkeit einer Ausgestaltung eines Anspruchs im Zusammenhang mit der Vereinssatzung. Ansonsten müssten sich solche Ansprüche jedenfalls vertraglich vereinbaren lassen.

1. Anspruch aus § 27 Abs. 3 BGB i.V.m. Vorschriften des Auftragsrechts

Für die Geschäftsführung des Vorstands verweist § 27 Abs. 3 BGB lediglich ins Auftragsrecht, namentlich in die §§ 664–670 BGB, ohne genuin eigene Regelungen zu treffen. Neben den Vorschriften, die vor allem die *Pflichten* des Vorstandes als zur Geschäftsführung Beauftragten regeln, findet sich dort in § 670 BGB auch eine Regelung, die es dem Beauftragten ermöglicht, Ersatz für getätigte Aufwendungen vom Auftraggeber – hier entsprechend also dem Verein selbst – zu verlangen. Hierbei ist fraglich, ob auch „aufgewendete“ Arbeitskraft und -zeit ersatzfähig sind, oder wie es sich mit einer abstrakteren Gegenleistung für die geleistete Arbeit verhält.

a. Aufwendungsersatz nach § 670 BGB

In den Normen des BGB findet sich trotz zahlreicher Ansprüche auf Aufwendungsersatz – beispielsweise §§ 284, 536a, 637, 970, 1835, 2022 – keine Definition über den Umfang ersatzfähiger Vermögenseinbußen in dieser Hinsicht.⁸¹ Aufwendungen werden in der Rechtsanwendung regelmäßig definiert als freiwillige Vermögensopfer, die gezielt im Interesse eines Anderen getätigt werden.⁸² Das spezifische Verständnis von der Reichweite einer ersatzfähigen Aufwendung – oder Verwendung wie in § 994 BGB – variiert aber je nach Art des

⁸⁰ Reichert, Rn. 1164.

⁸¹ Loyal, S. 74.

⁸² Vgl. zur fast schon axiomatischen Natur dieser Definition ders., S. 75; ansonsten BGH, Urteil v. 12.10.1972 (VII ZR 51/72) BGHZ 59, 328 (329 f.); K. P. Berger, in: Erman¹⁵, § 670 Rn. 7; Grüneberg, in: Palandt⁷⁷, § 256 Rn. 1.

Rechtsverhältnisses, aus dem sich ein solcher Anspruch ergibt. Insbesondere der Aufwendungsbegriff im Rahmen des Auftragsrechts ist ein eher enger Begriff.⁸³ Darunter fallen sowohl *Auslagenersatz* als auch *Aufwandsersatz*⁸⁴, nach einhelliger Meinung aber gerade kein Ersatz für eingesetzte Arbeitskraft oder einen daraus folgenden Verdienstausschlag.⁸⁵ Dies würde gerade dem Hauptcharakter des Auftrags als unentgeltliche Geschäftsbesorgung, wie in § 662 BGB festgelegt, widersprechen.⁸⁶ Lediglich die „opportunity costs“, also die Kosten, die aufgewendet werden müssen, um überhaupt in die Lage versetzt zu werden, unentgeltlich tätig zu werden, sind ersatzfähig, fallen aber ohnehin unter die Definition der ersatzfähigen Aufwendung. Insofern prägt die programmatische Unentgeltlichkeit der Geschäftsbesorgung das Verständnis der ersatzfähigen Aufwendung.

Anders wird dies teilweise für Aufwand von Arbeitskraft und -zeit entsprechender Berufsträger im Rahmen der Geschäftsführung ohne Auftrag, §§ 677 ff. BGB, gesehen.

aa. Entgelt im Rahmen der Geschäftsführung ohne Auftrag

Eine verbreitete Meinung geht hier davon aus, dass Berufsträger ihre ansonsten vergütete Tätigkeit auch im Rahmen des Aufwundersatzes – teils in Anlehnung an § 1835 Abs. 3 BGB – nicht unentgeltlich ausüben müssen.⁸⁷ Zwar sollen auch hier nicht alle Arbeitsaufwendungen schon dem Grunde nach ersetzt werden, allerdings soll das ausnahmsweise der Fall

⁸³ BGH, Urteil v. 19.5.1969 (VII ZR 9/67) BGHZ 52, 115–123 (=NJW 1969, 1665); ders., Urteil v. 6.7.1977 (IV ZR 17/76) BGHZ 69, 235–243 (=NJW 1977, 1726); Dehesselles/Katzer/Zayoz, S. 13 f.; Detlev Fischer, in: BeckOK-BGB⁴³, § 670 Rn. 8 f.; Sprau, in: Palandt⁷⁷, § 670 Rn. 3; Schäfer, in: MüKo-BGB⁷, § 670 Rn. 31 f.

⁸⁴ Rudimentär ist dies beiläufig in §§ 256 f. BGB geregelt. *Auslagen* sind Zahlungen der natürlichen Person, die für Rechnung des Vereins erfolgt und überwiegend durch Belange des Vereins bedingt, von diesem veranlasst oder gebilligt sind, während *Aufwand* vergleichbare Ausgaben darstellen, die der natürlichen Person auf eigene Rechnung entstanden sind: Kolbe, DStR 2009, 2465 (2465); K. P. Berger, in: Erman¹⁵, § 670 Rn. 7; Detlev Fischer, in: BeckOK-BGB⁴³, § 670 Rn. 6 f.

⁸⁵ BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (746); Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 44; K. P. Berger, in: Erman¹⁵, § 670 Rn. 10; Dehesselles/Katzer/Zayoz, S. 14 f.; Eichenhofer, in: FS Werner, 60–72 (62); Hamdan, MDR 2015, 374 (374); Petzschke, S. 46 f.; Sprau, in: Palandt⁷⁷, § 670 Rn. 3; speziell für die Tätigkeit des Vereinsvorstands: BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (746). Dass der Verdienstausschlag eigentlich mehr Schaden als Aufwendung ist, ist insofern nach allgemeiner Auffassung aber irrelevant: vgl. nur Eichenhofer, in: FS Werner, 60–72 (63 f.); Igl/Jachmann/Eichenhofer, Ehrenamt, S. 240 f.; Schäfer, in: MüKo-BGB⁷, § 670 Rn. 9.

⁸⁶ Teilweise wird vertreten, dass ein gewisser *Ausgleich für Zeitverlust* gezahlt werden kann, solange die Aufwandsentschädigung nicht die Schwelle zum Charakter einer Gegenleistung überschreitet, vgl. Eichenhofer, in: FS Werner, 60–72 (62); ebenso – im Kontext der Unentgeltlichkeit des § 31a BGB – Piper, WM 2011, 2211 (2212); U. Unger, NJW 2009, 3269 (3271); Wickert, NWB 2013, 3239 (3240). Dabei leuchtet allerdings kaum ein, wie dies praktisch mit hinreichender Rechtssicherheit zu gewährleisten ist und argumentativ wird sich von Vertretern dieser Auffassung oft auf das öffentlich-rechtliche Verständnis des Ehrenamtes bezogen (so auch Eichenhofer), das für das Zivilrecht kaum Aussagekraft besitzt. Siehe hierzu vertieft unten A.II.3.d.aa(3), S. 64 ff.

⁸⁷ Siehe insbesondere die Übersicht m.w.N. bei Loyal, S. 235 ff.; BGH, Urteil v. 15.12.1975 (II ZR 54/74) BGHZ 65, 384–390 (390) (=NJW 1976, 748); ders., Urteil v. 21.10.1999 (III ZR 319/98) BGHZ 143, 9 (16); Dornis, in: Erman¹⁵, § 683 Rn. 14; Schäfer, in: MüKo-BGB⁷, § 683 Rn. 28; Sprau, in: Palandt⁷⁷, § 683 Rn. 8 m.w.N.

sein, wenn eine solche Tätigkeit üblicher Weise nur gegen Entgelt erbracht würde und für die Tätigkeit in professioneller Weise ein gewisser Anlass bestand, vorausgesetzt der Geschäftsführer ist ein solcher Berufsträger.⁸⁸ Als Hauptgrund hierfür wird angeführt, dass es bei der Geschäftsführung ohne Auftrag gerade an der Vereinbarung einer Unentgeltlichkeit fehle. Auch insofern wird der Begriff des Aufwendungsersatzes also wieder kontextbezogen interpretiert. Diese Ansicht stößt aber bisweilen auch auf Widerspruch.⁸⁹

bb. Übertragbarkeit auf den Aufwendungsersatz des Vereinsvorstands

Fraglich ist indes, ob sich diese Ansicht auf den hier zu behandelnden Zusammenhang anwenden lässt. Einerseits ist nämlich bereits anzuzweifeln, dass es allzu häufig vorkommen dürfte, dass die Tätigkeit als Vorstand in einem Idealverein mit einem wie auch immer garteten Beruf in Deckung zu bringen wäre. Ob man in der Geschäftsführung eines Vereins in seinem eigentlichen Berufsfeld tätig ist, richtet sich zunächst nach dem Betätigungsfeld der Körperschaft, andererseits natürlich nach der individuellen Profession. Doch selbst wenn letztere in einer wirtschaftlich verwaltenden oder wie auch immer passend operativen Beschäftigung besteht, ist doch zumindest in Zweifel zu ziehen, ob diese Tätigkeit in concreto mit der organschaftlichen übereinstimmt. Es lässt sich aber nicht ausschließen, dass es einen solchen Fall geben kann, beispielsweise wenn ein Buchhalter oder Wirtschaftsprüfer in einem Verein als Schatzmeister eine Vorstandstätigkeit ausübt.

Dann stellt sich nichtsdestotrotz die Frage nach der entsprechenden Heranziehung der im Rahmen der GoA angestellten Erwägungen. Neben der ohnehin schon zweifelhaften Planwidrigkeit der Regelungslücke⁹⁰ dürfte es in dieser Konstellation zumindest an einer vergleichbaren Interessenlage fehlen. Grund für das nachvollziehbare Bedürfnis nach einer Bezahlung der Tätigkeit ist die regelmäßig fehlende Möglichkeit eines rechtsgeschäftlichen Kontakts zwischen Geschäftsherrn und -führer in der konkreten Lage. So kann der Arzt beispielsweise unmittelbar mit der Behandlung des ohnmächtigen Unfallopfers beginnen, ohne dieses zuerst zurück in die Geschäftsfähigkeit holen zu müssen.⁹¹ Umgekehrt muss er sich selbst nicht sorgen, im Fall des Misserfolgs gewichtigen Haftungsrisiken ausgesetzt zu sein, im Fall einer erfolgreichen Behandlung hingegen nicht einmal seine (grenzwertig) freiwilligen Einbußen erstattet zu bekommen.

So liegt die Situation bei einer Vorstandstätigkeit aber gerade nicht. Um in diese Organstellung überhaupt einzurücken, bedarf es regelmäßig einer Wahl durch die Mitgliederversammlung, § 27 Abs. 1 BGB. Zu dieser muss sich das potentielle Vorstandsmitglied erst einmal aufstellen lassen und dann auf einer Mitgliederversammlung – zu der mit hinreichendem zeitlichen Vorlauf eingeladen werden muss – von einer entsprechenden Mehrheit gewählt werden, § 32 Abs. 1 BGB, und die Wahl annehmen. Die Person ist also hinreichend geschützt,

⁸⁸ Dornis, in: Erman¹⁵, § 683 Rn. 14; Eichenhofer, in: FS Werner, 60–72 (62); Schäfer, in: MüKo-BGB⁷, § 683 Rn. 28; Sprau, in: Palandt⁷⁷, § 683 Rn. 8.

⁸⁹ Siehe die Übersicht bei Loyal, S. 79 ff. m.w.N.

⁹⁰ Vgl. nur in Bezugnahme auf einen aus § 1835 Abs. 3 BGB folgenden Umkehrschluss K. P. Berger, in: Erman¹⁵, § 670 Rn. 10; sich dem anschließend Hamdan, MDR 2015, 374 (374).

⁹¹ Einmal ganz davon abgesehen, dass der Verletzte sich in dieser Situation selbst bei klarem Verstand in einer misslichen sowie der ungezwungenen Ausübung seiner Vertragsfreiheit tendenziell entgegenstehenden Situation befinden dürfte.

nicht gegen ihren Willen unentgeltlich tätig zu werden. Hinzu kommt, dass auch in zeitlicher Hinsicht genügend Raum bleibt, mit dem Verein im Vorfeld eine Vergütung individuell zu vereinbaren und sich zusichern zu lassen.⁹²

Damit besteht schon keine vergleichbare Interessenlage für eine Ausweitung des Aufwendungsbegriffes in Richtung Vergütung wie bei der Geschäftsführung ohne Auftrag.⁹³

b. Zwischenergebnis

Im Rahmen des § 670 BGB sind also solche Positionen nicht ersatzfähig, die in der Aufwendung von Arbeitskraft und Arbeitszeit bestehen. Alle anderen Aufwendungen müssen nach dem Wortlaut der Norm zum Zwecke der Ausführung des Auftrags, beziehungsweise entsprechend der Ausführung der Vereinstätigkeit, tatsächlich erfolgen und der Handelnde muss sie den Umständen nach für erforderlich halten dürfen. Somit bleiben typischerweise Ansprüche auf Erstattung von Büromaterialien, Kommunikationskosten wie Telefonkosten oder Porto, Reisekosten (Fahrtkosten für PKW und öffentliche Verkehrsmittel, Parkgebühren), Übernachtungs- und Verpflegungskosten sowie Kosten für sonstige Arbeitsmittel und Schutzbekleidung⁹⁴ – immer vorausgesetzt, das Vorstandsmitglied kann einen entsprechenden Nachweis des tatsächlichen Anfalls dieser Kosten liefern.⁹⁵ Ferner sind nach überwiegender Ansicht auch Schäden unter den Aufwendungsersatz zu fassen, wenn diese aus der Realisierung von freiwillig eingegangenen „auftragsspezifischen Risiken“ folgen.⁹⁶

⁹² Zur rechtlichen Ausgestaltung dieser Abrede s.u. A.II.3.b.bb, S. 33. Zum selben Ergebnis, allerdings über den Aspekt der ganz grundsätzlich fehlenden Verallgemeinerbarkeit von Fiktionen wie § 1835 Abs. 3 BGB kommt Petzschke, S. 47 f. Ebenso Igl/Jachmann/Eichenhofer, Ehrenamt, S. 242.

⁹³ Ein Anspruch, der sich nicht nur wertungsmäßig, sondern als vollwertige Anspruchsgrundlage auf eine Geschäftsführung ohne Auftrag stützt und damit diese Analogie unter Umständen zuließe, kommt in diesen Konstellationen schon ganz grundsätzlich nicht in Betracht, da regelmäßig in der Übernahme des Vorstandsamtes oder ehrenamtlichem Engagement gerade ein Auftragsverhältnis (oder auftragsähnliches organschaftliches Verhältnis) zu erblicken ist, wodurch das entsprechende negative Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt ist.

⁹⁴ BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (746); Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (5); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 159; Engelsing/Lüke, NWB 2008, 2437 (2438); Grambow, Rn. 219; Petzschke, S. 45.

⁹⁵ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 159; Eichenhofer, in: FS Werner, 60–72 (62); Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 27 Rn. 19.

⁹⁶ So K. P. Berger, in: Erman¹⁵, § 670 Rn. 18 f.; Eichenhofer, in: FS Werner, 60–72 (63 f.); Igl/Jachmann/Eichenhofer, Ehrenamt, S. 240 f.; K. Schmidt, § 24 III 2 d); Schäfer, in: MüKo-BGB⁷, § 670 Rn. 31 f.; vgl. ebenso zu „risikotypische[n] Begleitschäden“: Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 27 Rn. 19; Petzschke, S. 45, 76 ff. Zur Einordnung einer D&O-Versicherung als Aufwand oder Vergütungsbestandteil siehe Dehesselles/Katzer/Zayoz, S. 17 f.; offengelassen im Kontext einer AG bei BGH, Urteil v. 16.3.2009 (II ZR 280/07) NZG 2009, 550 (Rz. 23 [juris]).

c. Vergütung

Damit steht fest, dass alle anderen Leistungen und Zuwendungen durch den Verein an das Vorstandsmitglied, die über diesen Aufwendersersatz hinausgehen als Vergütung zu bewerten sind. Auf sie besteht kein Anspruch aus § 27 Abs. 3 i.V.m. § 670 BGB. Ein solcher Anspruch ist aus einer anderen Anspruchsgrundlage aber damit nicht per se ausgeschlossen, wie sich auch mittelbar aus § 27 Abs. 2 S. 1 BGB folgern lässt.⁹⁷ Dabei kommt es einzig und allein auf eine materielle Prüfung der jeweiligen Zuwendung an. Vom Verein verwendete Bezeichnungen wie „Aufwendersersatz“, „Aufwendersentschädigung“ oder vergleichbare Bezeichnungen haben auf den rechtlichen Charakter einer Vergütung keinerlei Einfluss. Insbesondere entbindet eine solche Bezeichnung nicht von der Pflicht zur Darlegung, dass es sich hierbei um einen Ersatz von tatsächlich erfolgten Aufwendungen im engen Sinne des § 670 BGB handelt, wenn er darauf gestützt werden soll.⁹⁸

Als Vergütung sind demnach insbesondere folgende Zuwendungen anzusehen: Beratungshonorare, Zuschüsse zum Lebensunterhalt, private Nutzungsmöglichkeit von Vereinseinrichtungen⁹⁹, Tantieme, Jahressonderzuwendungen, allgemein zur Verfügung stehende Dienstwagen oder ähnliche Sachbezüge sowie Pensionsansprüche¹⁰⁰ und auch die Übertragung einer von der Körperschaft zugunsten des Organmitglieds abgeschlossenen Lebensversicherung¹⁰¹. Neben diesen Sach- und Geldleistungen können schlicht alle geldwerten Vorteile Vergütungen darstellen, selbst die Befreiung von Mitgliedsbeiträgen.¹⁰²

d. Pauschalen

Anstelle der Einreichung einzelner Aufwendungsnachweise ist es in der Praxis nicht unüblich, für bestimmte Aufwendungen Pauschalbeträge zu leisten.¹⁰³ Statt des genauen Betrags der Aufwendungen für Verpflegung wird dem in Vorleistung Getretenen dann eine Tagespauschale erstattet, oder bereits als Vorschuss geleistet.¹⁰⁴ Dass diese Pauschale oftmals als

⁹⁷ Zu solchen potentiellen Anspruchsgrundlagen sowie den konkreten Folgen einer Leistung ohne Anspruch hierauf s.u. zum Anstellungsvertrag A.II.3, S. 28 ff. bzw. A.II.3.f, S. 75 ff.

⁹⁸ BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (746); D. J. Fischer, jurisPR-SteuerR 21/2009, Anm. 6 (B.); Hamdan, MDR 2015, 374 (374); Petzschke, S. 50 f.; Stöber/Otto, Rn. 487 ff.; J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2227).

⁹⁹ Grambow, Rn. 306.

¹⁰⁰ Ders., Rn. 310–362; sowie steuerrechtlich hierzu genauer unten Zweiter Teil D.IV.5, S. 321 ff.

¹⁰¹ Dies natürlich regelmäßig erst nach dem Ausscheiden aus der Organstellung: LG München I, Urteil v. 27.7.2007 (20 O 655/07) VersR 2008, 1703–1706.

¹⁰² So – wenn auch im Kontext der Unentgeltlichkeit des § 31a BGB – Piper, WM 2011, 2211 (2212). Dabei weist dieser zu Recht auch auf die Feststellungsprobleme hin, die die Doppelrolle eines Organmitglieds als beispielsweise auch Vereinsmitglied aufwerfen kann. Auch zivilrechtlich dürfte es hingegen unschädlich sein, wenn die Finanzverwaltung bestimmte sozialadäquate Zuwendungen wie Geburtstagspräsentate als nicht gemeinnützigkeitsschädlich im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO einstuft. Insofern strikter: J. F. Orth, SpuRt 2010, 2 (3); Piper, WM 2011, 2211 (2212) m.w.N.

¹⁰³ Hierzu etwa Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 159; Wickert, NWB 2013, 3239 (3240).

¹⁰⁴ Dass auf Vorschuss auch bei „echtem“ Aufwendersersatz ein Anspruch besteht, ergibt sich aus § 669 BGB, auf den § 27 Abs. 3 ebenfalls verweist.

„Aufwendungspauschale“ bezeichnet wird, ändert auch hier nichts an der Notwendigkeit der individuellen Einordnung zwischen Aufwendungsersatz und Vergütung anhand abstrakter Kriterien ohne Rücksicht auf die konkrete Bezeichnung.¹⁰⁵

Die Rechtsprechung¹⁰⁶ sowie die Mehrheit des Schrifttums¹⁰⁷ gehen davon aus, dass ausgezahlte Pauschalen nicht davon entbinden, nachzuweisen, dass exakt diese Kosten auch entstanden sind, beziehungsweise bei Vorschüssen dafür zu sorgen, dass diese aufgebraucht oder ein etwaiger Rest zurückgeleistet wird. Alle Beträge, die über die tatsächlich angefallenen und belegten Aufwendungen hinausgingen, seien zivilrechtlich als Vergütung zu betrachten.¹⁰⁸ Ansonsten spricht aber auch nach der neueren Auffassung nichts gegen eine Aufwandsentschädigung in pauschalierter Form, sofern diese Grenzen eingehalten werden.¹⁰⁹ Dieser Ansicht ist zugutezuhalten, dass die Möglichkeit von Pauschalen im Zusammenhang mit Aufwendungsersatz an anderer Stelle im BGB explizit vorgesehen wurde, teilweise sogar auch und gerade zur Förderung ehrenamtlichen Engagements¹¹⁰, sodass man im Umkehrschluss davon ausgehen kann, dass dies bei § 670 BGB gerade nicht gewollt war.

In der Praxis scheint demgegenüber die Meinung verbreitet zu sein, dass ein pauschaler Ausgleich der Aufwendungen in einer allgemein gebräuchlichen und anerkannten Höhe, beispielsweise entsprechend der einkommensteuerrechtlichen Vorgaben, zulässig sei und per se keine Vergütung darstelle.¹¹¹

¹⁰⁵ Siehe dazu bereits oben A.II.1.c, S. 21. J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2227) umschreibt die Gewährung solcher Pauschalen treffend als nicht selten „verschämte Umschreibung für Vergütungszahlungen“.

¹⁰⁶ In Bezug auf die zivilrechtliche Ebene, namentlich die Pauschale aus § 1835a BGB a.F. hierzu Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 21.8.2003 (2 K 179/02) EFG 2003, 1595–1597 (1596), sich dabei stützend auf (wenig nachvollziehbar, weil keine Pauschale behandelnd) KG Berlin, Beschluss v. 8.7.1997 (1 W 7404/95) KGR Berlin 1997, 188–190 (=NJW-RR 1998, 436).

¹⁰⁷ So etwa Hamdan, MDR 2015, 374 (374); Möller, SteuerConsultant 08/2010, 22 (23 f.) mit Bezug auf die neuere Auffassung des *BMF* (s.u. A.II.3.c.aa(1)(b), S. 40); Petzschke, S. 50; J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2229), dieses zivilrechtliche Problem ebenso über den Umweg der Gemeinnützigkeitsschädlichkeit erörternd; im Ergebnis wohl auch Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 159; Manteuffel, S&S 1/2009, 40 (40), wenn sie darauf hinweisen, dass Pauschalierung zwar grundsätzlich möglich sei, allerdings nur, wenn der tatsächliche Aufwand offensichtlich nicht überschritten und insbesondere damit kein bloßer Zeitaufwand abgegolten werde.

¹⁰⁸ BGH, Urteil v. 14. 12. 1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (746); D. J. Fischer, jurisPR-SteuerR 21/2009, Anm. 6 (B.); Möller, SteuerConsultant 08/2010, 22 (23 f.); Wickert, NWB 2013, 3239 (3240 f.); vgl. zudem Tötter, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 17 Rn. 24, der hierfür den Begriff *Abgeltung* benutzt.

¹⁰⁹ Strenger insofern J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2228 f.), der in seinem Groll auf das *BMF* dessen Auffassung zur Vergütung wohl überinterpretiert und hineinliest, dass damit selbst pauschalisierte Erstattung nachgewiesener Auslagen nicht mehr erfolgen darf. Anders Tötter, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 17 Rn. 23, der diese für möglich, aber für regelmäßig nicht praktiziert hält.

¹¹⁰ So etwa bei § 1835a BGB im Vormundschaftsrecht; vgl. hierzu Götz, in: Palandt⁷⁷, § 1835a Rn. 2.

¹¹¹ So beispielsweise für Entfernungspauschalen und Verpflegungspauschalen, bezugnehmend auf die Regelungen der §§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 S. 2 und 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG, BFH, Urteil v. 3.12.1996 (I R 67/95) BStBl II 1997, 474–476 (475) (=BFHE 182, 258); Engelsing/Lüke, NWB 2008, 2437 (2438); wohl auch Kolbe, DStR 2009, 2465 (2465 f.) m.w.N. Nur für Fahrt- und Reisekosten: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 159.

Es überzeugt allerdings nicht unbedingt, eine einkommensteuerrechtlich zulässige Pauschale auch mit einem dem Verein gegenüber bestehenden Anspruch gleichzusetzen. Die Übertragung der steuerrechtlichen Wertung in das Zivilrecht ist nicht ohne Weiteres möglich, geschweige denn zwingend.¹¹² Hinzu kommt, dass die entsprechenden Regelungen des EStG in der Regel keinen bloßen Großmut des Steuergesetzgebers darstellen, sondern diese Vereinfachungen teilweise in beide Richtungen wirken, indem die Pauschale gleichzeitig eine Deckelung der regelmäßig anerkannten Kosten nach oben darstellt.¹¹³ Mit einem Verweis auf die Bezeichnung der Zahlung als Aufwendungsersatz sowie Gründen der Wirtschaftlichkeit und Buchhaltungsvereinfachung sprechen letztlich keine zwingenden Argumente für die gegenteilige Ansicht. Damit spricht mehr dafür, auch bei Pauschalen nach einer vertieften Einzelfallbetrachtung zwischen Aufwendungsersatz und Vergütung zu differenzieren, wobei sich insofern keine „pauschale“ Einordnung vornehmen lässt.¹¹⁴ Hier ist also besondere Vorsicht geboten, was versteckte Vergütungen und deren Konsequenzen auch in gemeinnützigkeitsrechtlicher Hinsicht¹¹⁵ anbelangt.

Damit ist natürlich nicht gesagt, dass bestimmte Tätigkeiten im Rahmen des vereinsmäßigen Engagements nicht auch pauschal abgegolten werden könnten, beispielsweise im Rahmen einer satzungsmäßig verankerten Vergütung.¹¹⁶ Einzig und allein als praktikable Ausprägung des schon ipso iure bestehenden Aufwendungsersatzes können sie nicht angesehen werden.

2. Anspruch aus der Satzung

Ein Anspruch auf Vergütung könnte sich aber unmittelbar aus der Stellung als Organ(mitglied) ergeben, wenn die Satzung das organschaftliche Rechtsverhältnis zu einer entgeltlichen Tätigkeit umgeformt hat. Es stellt sich aber die Frage, worauf dieser Anspruch tatsächlich fußt, auf der Organstellung selbst oder auf der Satzung. Mithin stellt sich die Frage, ob die Satzung überhaupt Ansprüche gegen den Verein begründen kann.

a. Natur und Eigenart der Satzung

Die Satzung ist für den Verein Ausdruck der aus der Privatautonomie folgenden Vereinigungs- und Satzungsfreiheit.¹¹⁷ Diese in den meisten Rechtsordnungen anerkannten Grundprinzipien haben in der Bundesrepublik Grundrechtsrang.¹¹⁸ Wie § 25 BGB als zentrale Norm

¹¹² J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2226). So käme wohl auch niemand ernstlich auf die Idee, aus § 3 Nr. 26a EStG einen Anspruch auf Zahlung von 720 € jährlich abzuleiten (obwohl dies de facto schon in einigen Fällen zumindest zu einem *Anspruchsdenken* von ehrenamtlich Tätigen geführt haben dürfte: vgl. Kolbe, DStR 2009, 2465 [2468]).

¹¹³ Heinicke, in: Schmidt-EStG³⁶, § 4 Rn. 574 ff.

¹¹⁴ Stöber/Otto, Rn. 489.

¹¹⁵ Siehe hierzu unten Zweiter Teil A.VII.3, S. 213 ff.

¹¹⁶ Siehe hierzu unten A.II.3.c.bb, S. 53. Vgl. auch Wickert, NWB 2013, 3239 (3242).

¹¹⁷ Bär, S. 154.

¹¹⁸ Die Vertragsautonomie ist nach allgemeiner Auffassung ein Kernbestandteil der Allgemeinen Handlungsfreiheit in Art. 2 Abs. 1 GG, vgl. Jarass, in: Jarass/Pieroth¹⁴, Art. 2 Rn. 22 ff.; sowie Bär, 158 ff. darüber hinaus wird in Art. 9 GG auch die Vereinigung als solche und alles zur Aufrechterhaltung ihrer Funktionsfähigkeit Notwendige unter besonderen Schutz gestellt, vgl. Jarass,

in dieser Hinsicht festlegt, ist die Satzung – neben den ihr vorgehenden oder durch sie unberührt gelassenen Gesetzesvorgaben¹¹⁹ – individueller Ausdruck der Verfassung des Vereins.

Diese wiederum wird heute allgemein verstanden als Festlegung der „die das Vereinsleben bestimmenden Grundlagenentscheidungen“. ¹²⁰ Der Stellenwert, den die Satzung für die Identität des Vereins einnimmt, zeigt sich schon darin, dass eine rechtskonforme Satzung den „Entstehungstatbestand“ des Vereins darstellt. ¹²¹ Neben diesen Grundentscheidungen besteht die Möglichkeit, weitere Einzelheiten unterhalb der Satzung in Ordnungen und Geschäftsordnungen zu verankern. ¹²² Das Verhältnis zwischen zwingenden und dispositiven gesetzlichen Regelungen wird durch die Enumeration in § 40 BGB verbindlich festgelegt, wodurch der gestalterischen Satzungsautonomie ein Rahmen gesteckt wird. Schließlich gibt es noch zwingende und regelmäßig erforderliche Bestandteile, die in §§ 57 f. BGB geregelt sind. Als zwingend notwendigen Satzungsbestandteil deklariert § 57 Abs. 1 BGB den Zweck, Namen und Sitz des Vereins, sowie den Willen, den Verein eintragen zu lassen. § 58 BGB legt fest, dass bestimmte Regelungen regelmäßig in der Satzung enthalten sein sollen, ¹²³ namentlich die Grundlegungen von Mitgliedschaftsverhältnis, Mitgliederversammlung und Vorstand. Mit dem Eintritt in den Verein erkennt das Mitglied die Regelungen der Satzung an und unterwirft sich ihnen. ¹²⁴ Dabei ergibt sich für den eingetragenen Verein im Zusammenspiel zwischen § 59 Abs. 2 und § 71 Abs. 1 BGB im Zuge der Registerpflicht mittelbar ein Schriftformerfordernis für die Satzung.

Die weitreichenden Möglichkeiten der Satzungsautonomie finden ihre Grenze in den zwingenden vereinsrechtlichen Vorschriften, sowie dort, wo Rechte anderer berührt werden, insbesondere also in §§ 134, 138, 242, 826 BGB, aber auch in der gesellschaftlichen Treuepflicht und dem (aktienrechtlichen) Gleichbehandlungsgrundsatz. ¹²⁵ Die Auslegung eines Satzungstextes muss dabei dem Umstand Rechnung tragen, dass sich nach herrschender Auffassung der Rechtscharakter der Satzung nicht eindeutig zwischen Norm und Vertrag festlegen lässt und deshalb rechtsgeschäftliche Auslegungsmaßstäbe nicht ohne Weiteres angewendet werden können. ¹²⁶ Auf den Punkt gebracht sorgt die Autonomie der Satzung dafür, dass sie

in: Jarass/Pieroth¹⁴, Art. 9 Rn. 8; Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, Vorbem zu §§ 21 ff Rn. 1 ff. Vgl. auch BVerfG, Beschluss v. 12.11.1958 (2 BvL 4, 26, 40/56, 1, 7/57) BVerfGE 8, 274 (328); sowie dass., Urteil v. 1.3.1979 (1 BvR 532, 533/77, 419/78 und 1 BvL 21/78) BVerfGE 50, 290 (354 f.).

¹¹⁹ Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 25 Rn. 7; H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 25 Rn. 2.

¹²⁰ So BGH, Urteil v. 6.3.1967 (II ZR 231/64) BGHZ 47, 172–181 (177); ders., Urteil v. 25.10.1983 (KZR 27/82) BGHZ 88, 314–320 (316); vgl. ebenso ders., Urteil v. 24.10.1988 (II ZR 311/87) BGHZ 105, 306–324 (311, 314); Bär, S. 162; Reuter, in: MüKo-BGB⁷, § 25 Rn. 1; Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 25 Rn. 3; gute Übersicht zu anderen Definitionsversuchen in der Lehre bei Reuter, ZHR 148 (1984), 523–554 (525).

¹²¹ Hadding, in: Soergel¹³, § 25 Rn. 10.

¹²² BGH, Urteil v. 25.10.1983 (KZR 27/82) BGHZ 88, 314–320 (316); Bär, S. 162; K. Schmidt, § 24 III 1 a) a.E.; Weick, in: Staudinger 2005, § 25 Rn. 4 f; H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 25 Rn. 3.

¹²³ Zu den außergewöhnlich hohen Voraussetzungen an eine Ausnahme hierzu vgl. K. Schmidt, § 24 III 1 b).

¹²⁴ Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 25 Rn. 9; zur gesetzlich nicht geregelten Rechtsnatur der Satzung in dieser Hinsicht siehe Bär, 166 ff.

¹²⁵ Bär, S. 209 ff.; Hadding, in: Soergel¹³, § 25 Rn. 25; Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 25 Rn. 19, 22.

¹²⁶ Bär, S. 165 ff.; Hadding, in: Soergel¹³, § 25 Rn. 11 ff.; Reuter, ZHR 148 (1984), 523–554 (526 f.), der (wenn auch nah am normähnlichen Satzungsverständnis) einen eigenen Begriff von der Integ-

auch von ihren Verfassern dergestalt unabhängig ist, dass eine Auslegung nur aus ihr selbst heraus erfolgen kann. Das führt in concreto dazu, dass eine historische bzw. subjektive Auslegung – bei vertragsähnlichem Verständnis von Satzung nach § 133 BGB – regelmäßig nicht erfolgen soll und auch eine teleologische Auslegung einen unbedingten Fokus auf den explizit in der Satzung verankerten Vereinszweck haben muss.¹²⁷

Eine vollumfängliche Inhaltskontrolle der Vereinssatzung sowohl nach den hinter §§ 305 ff. BGB stehenden Schutzerwägungen,¹²⁸ als auch anhand der oben aufgewiesenen Grenzen der Selbstbestimmung, insbesondere also nach den Maßstäben des § 242 BGB, haben die Gerichte dabei zunächst nur für Vereine – genauer (Dach-) Verbände – anerkannt, für die bestimmte Mitglieder eine Beitritts- bzw. Mitgliedschaftspflicht trifft.¹²⁹ In der Literatur ist allerdings die Meinung verbreitet, dies auf alle anderen Vereine auszuweiten,¹³⁰ zumindest im Maßstab einer Kontrolle auf grobe Unbilligkeit.¹³¹

b. Explizite Verankerung eines Vergütungsanspruchs in der Satzung

Wenn man die Disponibilität des in § 40 BGB mitgenannten § 27 Abs. 3 BGB ernst nimmt, kann das organschaftliche Rechtsverhältnis, von seinen dort verankerten auftragsmäßigen Grundsätzen der Unentgeltlichkeit abweichend, per Satzung oder entsprechendem Beschluss der Mitgliederversammlung analog dienstvertraglicher Vorschriften ausgestaltet werden. Somit könnte eine Vergütung schon aus der organschaftlichen Stellung heraus begründet werden, ohne dass es hierzu eines Anstellungsvertrags bedürfte.¹³² Einschränkungen könnten sich insofern nur aus den Grenzen der Satzungsautonomie ergeben, die – wie gerade festgestellt –

rationswirkung der Satzung entwickelt; Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 25 Rn 16 f; a.A. mit Bezugnahme auf die Satzungsfeststellung als Rechtsgeschäft anscheinend H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 25 Rn. 12.

¹²⁷ Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 25 Rn 16 f.; a.A. H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 25 Rn. 12 mit Bezug auf die Rspr.

¹²⁸ Aber gerade nicht gemäß den §§ 305 ff. BGB selbst, da die Vereinssatzung unter die Bereichsausnahme des § 310 Abs. 4 BGB fällt, sofern man diese überhaupt vertraglich interpretiert: so etwa H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 25 Rn. 4, sowie Roloff, in: Erman¹⁵, § 310 Rn. 27 f.; vgl. auch sogleich zur Billigkeitskontrolle.

¹²⁹ BGH, Urteil v. 24.10.1988 (II ZR 311/87) BGHZ 105, 306–324, dazu Bär, S. 244 ff.; für solche Vereine Inhaltskontrolle selbst gegenüber Nichtmitgliedern, die sich nur durch eigenen Vertrag den Statuten unterwerfen: BGH, Urteil v. 28.11.1994 (II ZR 11/94) BGHZ 128, 93 (102 f.) (=NJW 1995, 583).

¹³⁰ Haddinger, in: Soergel¹³, § 25 Rn. 25a m.w.N.

¹³¹ So Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 25 Rn. 20 in Bezug auf BGHZ 128, 93 (103); vgl. dort auch die Antwort auf die Frage, ob Vereinssatzungen jemals AGB darstellen können, oder ob die Wertmaßstäbe der §§ 305 ff. BGB zumindest in eine Billigkeitsprüfung nach § 242 BGB entsprechend einfließen können.

¹³² So wohl Dehesselles/Katzer/Zayoz, S. 30; Herbert, BB 1991, 178 (184); Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 27 Rn. 19: „Abgesehen von einem Anstellungsverhältnis [...] nur dann [...], wenn die Satzung dies vorsieht.“; Stöber/Otto, Rn. 487 (10. Auflage): „Anspruch auf Vergütung besteht nur, wenn die Satzung die Möglichkeit einer Bezahlung [...] vorsieht oder wenn ein besonderer Verpflichtungsvertrag vorliegt, [...]“; Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 27 Rn. 25; außerdem Flume, § 10 I 2 (S. 346); diesen insofern m.E. missverstehend Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (492 a.E.), dies relativierend („unklar“) aber wiederum ders., npoR 2013, 41 (Fn. 13).

auch außerhalb des Vereinsrechts zu finden sind.¹³³ Dies ist vor allem dann der Fall, wenn zwingende Prinzipien des (Ideal-) Vereins abbedungen werden sollen. Beispiel hierfür wäre die ersatzlose Abschaffung der Mitgliederversammlung als solcher¹³⁴ oder wohl auch schon der Ausschluss der aus dem Auftragsrecht stammenden Auskunftspflicht des Vorstands gemäß §§ 666, 667 BGB.¹³⁵ Eine Vergütung von Vorständen weicht zwar vom gesetzlichen Grundtypus des Idealvereins ab,¹³⁶ allerdings nicht dergestalt, dass solche Satzungsbestimmungen als mit den Grundfesten des Idealvereins prinzipiell unvereinbar angesehen werden müssten.¹³⁷ Dies gilt umso mehr im Hinblick auf die Reichweite der Satzungsautonomie des Vereinsrechts.¹³⁸ Dies signalisiert auch der Gesetzgeber, wenn er in § 27 Abs. 2 S. 1 BGB davon spricht, dass der Widerruf der Bestellung unbeschadet eines vertraglichen Vergütungsanspruchs erfolgt. Einen solchen Vertrag kann es in rechtlich einwandfreier Form – wovon das Gesetz in diesem Kontext ausgehen dürfte – überhaupt nur geben, wenn er nicht inhaltlich der Verfassung des Vereins entgegensteht.¹³⁹ Von der satzungsmäßigen Möglichkeit solcher Regelungsbestandteile geht die ganz einhellige Meinung auch aus.¹⁴⁰ Es ist kaum ersichtlich, warum sie nicht eigene unmittelbare Wirkung für die Organe entfalten sollten, es sei denn ihnen wird ein rein deklaratorischer Charakter beigemessen.

Die breite Gegenmeinung geht demgegenüber zwar ebenso von der Möglichkeit solcher Satzungsbestimmungen aus, misst ihnen aber keine genuin anspruchsbildende Wirkung zu.¹⁴¹ Danach ist die Satzung ein reines Internum („betrifft die Organisation und das Innenleben der Körperschaft“¹⁴²) und kann keine Außenwirkung zu Nichtmitgliedern oder zu Mitgliedern in Regelungsbereichen außerhalb ihrer bloßen Mitgliedschaft entfalten. Insofern stellt sie lediglich einen verbindlichen Handlungsrahmen für ein außenvertretungsberechtigtes Organ dar, wodurch zumindest eine mittelbare Außenwirkung erzielt wird, die aber immer in eine vertragliche Abrede umgesetzt werden muss.¹⁴³ Dies könne auch so weit gehen, dass – wenn nur überhaupt irgendeine vertragliche Vereinbarung besteht (selbst wenn diese zur Entlohnung gänzlich schweigt) – der in der Satzung geregelte Vergütungsanspruch in diese Vereinbarung

¹³³ Vgl. etwa die Übersicht bei Bär, S. 209 ff.

¹³⁴ Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 32 Rn. 6; H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 32 Rn. 1.

¹³⁵ So etwa Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 27 Rn. 25.

¹³⁶ A.A. hierbei mit nachvollziehbaren Gründen Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (7 ff.); vgl. auch unten A.II.3.c, S. 38 ff.

¹³⁷ Hadding misst solchen Satzungsbestandteilen sogar zum Teil nur formellen Satzungsrechtscharakter, also fast deklaratorische Bedeutung bei – freilich nicht zwingenderweise in unbedingter Anspruchsqualität: Hadding, in: Soergel¹³, § 25 Rn. 22.

¹³⁸ Vgl. statt aller Bär, S. 160 f. m.w.N.

¹³⁹ Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 8, 45.

¹⁴⁰ Dies ergibt sich alleine schon im Umkehrschluss aus der Diskussion über den Satzungsvorbehalt einer Vergütungsregelung (s.u. A.II.3.c, S. 38 ff.); ansonsten aber auch Reichert, Rn. 2116 f.; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 288, 301; Stöber/Otto, Rn. 490b; Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 27 Rn. 25.

¹⁴¹ Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 8, 45; Hüttemann, DB 2009, 1205 (1207); differenzierter und damit letztlich doch relativ überzeugend Reuter, npoR 2013, 41 (42); in Bezug auf die Notwendigkeit einer vertraglichen Umsetzung etwas nebulös K. Schmidt, § 24 III 2 d): „Eine Vorstandsvergütung kann allerdings in der Satzung angeordnet oder zugelassen werden.“

¹⁴² Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 8. Beispielsweise als Begrenzung der Vertretungsmacht für das Anstellungsorgan in dieser Hinsicht: Reuter, npoR 2013, 41 (42).

¹⁴³ Zur Natur und Ausgestaltung dieser Abrede siehe sogleich A.II.3.b.bb, S. 33.

einfließt und den Vertrag zu einem Dienstvertrag werden lässt.¹⁴⁴ Dieser Meinung ist allerdings entgegenzuhalten, dass die Satzung durchaus in anderem Kontext direkte Außenwirkung entfalten kann, wie sich beispielsweise an § 26 Abs. 1 S. 3 BGB zeigt, wenn auch erst in Verbindung mit einer Eintragung.¹⁴⁵ Daran ändern dem Grunde nach auch die diese Wirkung etwas abschwächenden Verkehrsschutzregelungen der §§ 68–70 BGB nichts.

Gerade für nicht-synallagmatische Ansprüche gegen den Verein und vergleichbar begünstigende Rechtspositionen liegt eine Wirkung selbst gegenüber Außenstehenden – und somit erst recht auch für in Vereinsorganen tätigen Nichtmitgliedern – entsprechend den Regelungen zum Vertrag zugunsten Dritter nach § 328 BGB nahe.¹⁴⁶ Auch bringt sich die zurückhaltendere Meinung in Widerspruch zur Möglichkeit der expliziten satzungsimmanenten Bestellung sogenannter „geborener Vorstandsmitglieder“.¹⁴⁷ Wenn schon das *Ob* der Organstellung insoweit – eine entsprechende Annahmeerklärung vorausgesetzt¹⁴⁸ – mit Außenwirkung bestimmt werden kann, muss dies erst recht für die Ausgestaltung derselben gelten. Auch insofern ist die Annahme der Wahl bei Kenntnis oder möglicher Kenntnisnahme der entsprechenden Satzungsregeln erfolgt. Auch der historische Gesetzgeber scheint die Möglichkeit eines Vergütungsanspruchs kraft Satzung als Option angesehen zu haben, wenn er – im Kontext der Reichweite der grundsätzlichen Verweisung ins unentgeltliche Auftragsrecht – feststellt, dass auch ohne explizite Regelung in dieser Hinsicht „[...] *bezüglich der Vergütung des Vorstandes, sei es im Statute, sei es im besonderen Verträge, Vorsorge getroffen sein werde* [...]“.¹⁴⁹

Dabei ist natürlich zuzugestehen, dass ein Anspruch nur dann rechtswirksam aus der Satzung hergeleitet werden kann, wenn der Satzungstext selbst auch die Anspruchshöhe beziffert, sei es explizit oder wenigstens hinreichend bestimmbar durch den (u.U. dynamischen) Verweis in passende Vergütungssysteme oder -ordnungen. Natürlich sprechen Praktikabilitäts Erwägungen gegen die explizite Verankerung der Vergütungshöhe, wenn eine Anpassung des Entgelts, anders als bei einem Vertrag, immer nur durch das Organ mit Satzungsänderungskom-

¹⁴⁴ So jedenfalls zumindest Flume, § 10 I 2 (S. 346), selbst in der strengerer Lesart dessen durch Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (492 a.E.).

¹⁴⁵ Daran anknüpfend ließe sich nun natürlich argumentieren, dass hierbei nicht die Satzung selbst Außenwirkung entfaltet, sondern nur das Vereinsregister, dem diese Außenwirkung allein schon aus seinem Sinn und Zweck anhaftet. Nach herrschender Auffassung ist aber dem Verkehrsschutz auch bei fehlender Eintragung Genüge getan, wenn der Dritte positive Kenntnis von der Beschränkung hatte: vgl. K. Schmidt, § 24 III 2 c) m.w.N. Damit käme zumindest in dieser Konstellation eine Außenwirkung aus der Satzung selbst.

¹⁴⁶ Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 25 Rn. 13 f.; dies ist aber gerade die Ausnahme zum Grundsatz, dass Außenstehende der Satzung prinzipiell nicht unterworfen sein können: vgl. Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 25 Rn. 10.

¹⁴⁷ Wie selbstverständlich von dieser Möglichkeit ausgehend Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 16.

¹⁴⁸ Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 27 Rn. 10 m.w.N.

¹⁴⁹ Protokolle S. 2338, zitiert nach Mugdan, Materialien Bd. 1, S. 611. Auch wenn sich diese Ausführung natürlich ebenfalls so lesen ließe, dass sich im Falle einer Vorsorge „im Statute“ ein Anspruch hierauf dennoch nur durch einen komplementären Vertrag begründen lasse. So in etwa Reuter, nprR 2013, 41 (42).

petenz erfolgen kann – regelmäßig also die Mitgliederversammlung – und auch noch weitergehenden administrativen Aufwand wie die Eintragung der Änderung mit sich bringt.¹⁵⁰ Dies wird auch nicht durch die Möglichkeit abgemildert, die wohl nicht zur Vereinsverfassung gehörende Vergütungshöhe¹⁵¹ in einer unterhalb der Satzung angesiedelten Vereinsordnung festzuschreiben,¹⁵² deren Änderungskompetenz einem anderen Organ zugewiesen werden kann, zumal sich hierbei neuerliche Probleme in puncto §§ 34, 181 BGB¹⁵³ ergeben können. Auch der Organwahrer selbst wird ein Interesse dahingehend haben, dass seine Vergütung nicht lediglich in der Satzung begründet wird, da diese Anspruchsgrundlage – ebenso wie der Aufwendungsersatzanspruch aus § 670 BGB – einseitig im Wege einer Satzungsänderung durch die Mitgliederversammlung als Satzungsorgan selbst für nur einzelne Vorstände ausgeschlossen werden kann.¹⁵⁴ Daher sprechen praktische Erwägungen gegen eine Verankerung der Organvergütung allein in der Satzung.

Ohnehin dürften bei Existenz eines derartigen Satzungsparagrafen (im Zeitpunkt der Bestellung) in der Regel auch die Voraussetzungen eines konkludent geschlossenen, insoweit inhaltsgleichen Dienstvertrags gegeben sein.¹⁵⁵

3. Anspruch aus einem Dienstverhältnis gem. § 611 Abs. 1 BGB

Der Verweis in das Auftragsrecht führt nicht dazu, dass es sich bei der Vorstandstätigkeit im Verhältnis zum Verein auch tatsächlich um ein selbständiges Auftragsverhältnis handelt. Es ist damit lediglich festgelegt, dass aus der Tätigkeit als Organ Ansprüche und Pflichten entstehen können, deren Voraussetzungen und Rechtsfolgen den Regelungen des Auftragsrechts entsprechen, sodass sich ein entsprechender Verweis auf die dortigen Regelungen sowohl aus gesetzesökonomischen als auch aus gesetzessystematischen Gründen anbietet. Dabei werden diese Regelungen aus dem genuine Auftragsrecht in das seinem Ursprung nach rein organ-schaftliche Rechtsverhältnis übertragen.¹⁵⁶ Daneben könnte das Verhältnis zwischen Verein

¹⁵⁰ Dagegen sieht Stürner, S. 437 in wenig nachvollziehbarer Interpretation von BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (746) – zumindest für Verein und Stiftung – eine *Pflicht* zur Aufnahme einer konkreten Vergütungshöhe in die Satzung.

¹⁵¹ Zur Verfassung gehört wohl, dass überhaupt eine Vergütung bezahlt wird, weil dies eine Grundentscheidung der Beziehung zwischen Verein und einem Organ, dessen es gem. § 26 Abs. 1 S. 1 BGB zwingend bedarf, darstellt; die konkrete Höhe kann dann aber in jedem Fall, gerade weil sie keine Grundentscheidung darstellt, auch außerhalb der Satzung geregelt sein; vgl. hierzu unten A.II.3.c, S. 38 ff..

¹⁵² Siehe zu dieser Möglichkeit bereits oben A.II.2.a, S. 23.

¹⁵³ Siehe hierzu, wenn auch in anderem Kontext, unten A.II.3.b.aa, S. 31.

¹⁵⁴ Vgl. Burgard, S. 429.

¹⁵⁵ Siehe hierzu sogleich A.II.3.b.bb, S. 33 (Fn. 199); so insb. auch Hüttemann, DB 2009, 1205 (1207); Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (492 a.E.). Zu den Problemen, die sich einem dann regelmäßig nur mündlich geschlossenen Vertrag aufseiten der steuerlichen Anerkennung stellen können siehe unten Zweiter Teil B.II.3.b.bb, S. 237 ff.

¹⁵⁶ Flume, § 10 I 2: „organschaftliche[s] Rechtsverhältnis sui generis“; K. Schmidt, § 14 III 2 b); ähnlich wohl auch Eichenhofer, in: FS Werner, 60–72 (61), der ausführt, dass nicht nur das organschaftliche Verhältnis, sondern selbst ganz rechtsuntechnisch gesprochen *ehrenamtliche Betätigung* an sich schon „regelmäßig der Umschreibung des Auftrages (§ 662 BGB) [entspricht]“; anders wohl Grambow, Rn. 221, der ausführt, dass sich durch eine entsprechende Vereinbarung das „der Organstellung zugrundeliegende[n] Rechtsverhältnis“ in ein Dienstverhältnis umwandelt;

und Organmitglied aber auch individualvertraglich vereinbart werden und dabei die Regelungen, die sich schon aus der Organstellung ergeben, überformen beziehungsweise ergänzen.

a. Trennungstheorie und Vereinsrecht

Grundvoraussetzung hierfür wäre allerdings, dass die Organstellung keinen abschließenden Regelungsgehalt hat und somit eine individualvertragliche Ergänzung vollumfänglich, oder zumindest in den geregelten Teilbereichen ausschließt. Auf den Punkt gebracht, stellt sich demnach die Frage, ob bei der Organtätigkeit zwischen der *Bestellung* als Organ einer Körperschaft und einer daneben vertraglich geregelten *Anstellung* – in einer geeigneten Vertragsform – unterschieden werden kann. Diese logische Aufspaltung der Rechtsbeziehungen findet selbst in den sonst eher spärlichen Regelungen des Vereinsrechts ihren Niederschlag, wenn § 27 Abs. 2 S. 1 BGB davon spricht, dass ein Anspruch „auf die vertragsmäßige Vergütung“ von der Widerruflichkeit der Bestellung unbeschadet bleibt. Von der Möglichkeit einer Vergütung für Vorstandsmitglieder geht beiläufig auch der neue § 31a BGB¹⁵⁷ aus, der Vorstandsmitgliedern mit geringer Vergütung eine Haftungsprivilegierung zuteilwerden lässt.¹⁵⁸

Dementsprechend geht auch die vorherrschende Meinung von der prinzipiellen Unterscheidung zwischen Organbestellung und vertraglicher Anstellung aus.¹⁵⁹ Für eine einheitliche Betrachtung der beiden Rechtsverhältnisse spräche allein noch, dass es nach dem Gesetzeswortlaut für eine wirksame Bestellung überhaupt keiner Anstellung bedarf, sodass letztere dann nur eine Modifikation des eigentlichen Rechtsverhältnisses darstellte.¹⁶⁰ Eine Konstellation, in der eine solche Modifikation wechselseitig stattfinden soll, ohne dabei gleichsam selbst ein Rechtsverhältnis in Form eines Vertrags darzustellen, ist aber nicht ersichtlich.

Einzelne Stimmen gehen dabei – dem allgemeinen Trennungs- und Abstraktionsprinzip des BGB folgend, beziehungsweise dieses nachbildend – sogar soweit, das eigentliche (zumindest zeitliche) Rangverhältnis zwischen den beiden Rechtsbeziehungen umzudrehen, und den Anstellungsvertrag, in welcher Form auch immer, als das Kausalgeschäft anzusehen, das der Übernahme des Vorstandsamtes und damit der Bestellung zugrunde liegt.¹⁶¹ Dies würde aber bedeuten, dass mit wirksamem Abschluss dieses Vertrags eine Bestellung seitens des Vereins

ähnlich Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 6, der davon spricht, dass „das Anstellungsverhältnis das primär durch die Bestellung begründete Geschäftsbesorgungsverhältnis ergänzt“.

¹⁵⁷ Zu dieser Norm siehe Arnold, in: NPLY 2009, 89–113; J. F. Orth, SpuRt 2010, 2; Piper, WM 2011, 2211; Roth, nPoR 2010, 1; sehr kritisch dazu Reuter, NZG 2009, 1368 (1369 ff.); sowie Wörle-Himmel/Endres, DStR 2010, 759 (762).

¹⁵⁸ Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (5).

¹⁵⁹ Vgl. (so für die AöR) BGH, Urteil v. 24.11.1980 (II ZR 182/79) BGHZ 79, 38–44 (41); ders., Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (240 f.) (=NJW 1991, 1727); sowie (zur GmbH) ders., Urteil v. 10.5.2010 (II ZR 70/09) NJW 2010, 2343–2346 (2572); außerdem Baums, Geschäftsleitervertrag, S. 33 ff.; Flume, § 10 I 2; Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (487); K. Schmidt, § 14 III 2 b); Stöber/Otto, Rn. 497; Wolf/Neuner, § 17 Rn. 61; zur nahezu vollständig verstummen Gegenauffassung vgl. die Übersicht bei Baums, Geschäftsleitervertrag, S. 35 f. m.w.N.

¹⁶⁰ Flume, § 10 I 2 (S. 345).

¹⁶¹ Reuter, in: MüKo-BGB⁶, § 27 Rn. 4 f.; Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (488 f.) mit weiteren Ausführungen zu diesem „Amtswahrnehmungsvertrag“ und weiteren etwas befremdlichen Vergleichen zur Grundschild.

und damit eine Wahl durch die Mitgliederversammlung konsequenterweise *geschuldet* wäre und der Verein bei unterbliebener Bestellung Ansprüchen wegen Nichterfüllung des Vertrags oder Unmöglichkeit ausgesetzt wäre.¹⁶²

Davon ungeachtet bleibt festzuhalten, dass sich die beiden Rechtsverhältnisse zwar „nicht wechselseitig bedingen“¹⁶³, aber auch nicht vollkommen isoliert voneinander bestehen, sondern zwischen beiden – allein schon aus dem Sinn und Zweck des Anstellungsvertrags folgend – gewisse Wechselwirkungen bestehen. Worin genau diese bestehen und wie weitreichend diese sind, ist aber noch immer stark umstritten.¹⁶⁴ In der Literatur werden eindeutige Begriffe in Bezug auf den Beeinflussungsgrad und etwaige Hierarchien wohl bewusst vermieden.¹⁶⁵ Diese Abstimmung lässt sich auch als inhaltliches Entgegenkommen an den argumentativ nachvollziehbaren Punkt der überkommenen Einheitslehre ansehen.¹⁶⁶ Die Einzelheiten sind allerdings stark umstritten, wobei diese nicht die prinzipielle Trennung der beiden Rechtsbeziehungen betreffen, sondern sich auf Folgeprobleme wie die unter Umständen auseinanderfallende Kompetenz zu Bestellung und Vertragsabschluss sowie die Frage nach der Akzessorietät der nicht unmittelbar betroffenen Rechtsbeziehung bei der Abberufung aus der Organstellung oder Beendigung der Anstellung beziehen. Diese Fragen sind allerdings schon aus dem Grund schwierig zu beantworten, weil die Antworten von den gesellschaftsrechtlichen Regelungen und Grundformen der jeweiligen Körperschaften beeinflusst und daher für jede Rechtsform selbständig und gerade nicht allgemeingültig beantwortet werden können.¹⁶⁷ Eine entsprechende Klärung kann somit hier im spezifischen Kontext erfolgen.¹⁶⁸

b. Möglichkeit der Festlegung einer Vergütung im Anstellungsvertrag

Die konkrete Ausgestaltung kann in unterschiedlicher Form geschehen und auch für diesen Vertrag gibt es zahlreiche Bezeichnungen. Von „Anstellungsvertrag“¹⁶⁹ über den schlichten

¹⁶² Dieses Problem grundsätzlich im Rahmen der Zuständigkeit erörternd, aber ohne einen konkreten Bezug zu seiner Meinung im Allgemeinen: Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (496); in Abkehr hiervon nunmehr Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 5 f.

¹⁶³ Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (3).

¹⁶⁴ Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 2 ff.; K. Schmidt, § 14 III 2 b) a.E.

¹⁶⁵ Vgl. insbesondere ders., § 14 III 2 b), der davon spricht, dass Be- und Anstellung „sinnvoll aufeinander abzustimmen“ seien, sowie, dass Haftungsmaßstäbe „koordiniert werden“ sollten; Flume, § 10 I 2 (S. 346) spricht davon, dass das vertragliche Rechtsverhältnis das organschaftliche „ergänzt“. In der Rspr. ist beispielsweise die Rede von „funktionaler Zusammengehörigkeit“ und „in jeder Hinsicht als innerlich zusammengehörig“: BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (242) (=NJW 1991, 1727).

¹⁶⁶ Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 3.

¹⁶⁷ Vgl. nur die insofern sehr explizite und nicht einfach auf andere Rechtsformen übertragbare Regelung des § 84 Abs. 1 AktG, der in puncto Zuständigkeit formell – wenn auch nicht in seinem Regelungsgehalt – zwischen der Bestellung von Vorstandsmitgliedern in S. 1 und der Anstellung in S. 5 differenziert; anders, zumindest in Fragen der generellen Zuständigkeit, aber die Rspr.: BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (246) (=NJW 1991, 1727); siehe hierzu sogleich.

¹⁶⁸ Siehe für den Verein sogleich A.II.3.b.aa, S. 31 ff. sowie A.II.3.e, S. 69 ff.

¹⁶⁹ Zu gewissen Bedenken dahingehend, ob diese Bezeichnung bei Vorständen wirklich passt vgl. Baums, Geschäftsleitervertrag, S. 36.

„Dienstvertrag“, bis hin zu „Vorstandsdienstvertrag“ sind in der Praxis viele (mitunter rechts-
untechnische) Bezeichnungen gebräuchlich.¹⁷⁰

aa. Zuständigkeit zum Abschluss des Anstellungsvertrags

Für einen wirksamen Abschluss sowie die Beendigung eines Anstellungsvertrags bedarf es der Vertretung des Vereins durch das zuständige Organ. Im Gegensatz zur Bestellungskompetenz der Mitgliederversammlung, wie sie in § 27 Abs. 1 BGB festgelegt ist, hat die Anstellungskompetenz keine explizite Regelung im BGB gefunden. Aufgrund des engen inhaltlichen Zusammenhangs und den Einfluss- und Ergänzungsmöglichkeiten der Anstellung scheint es aber auf den ersten Blick – schon aus Gründen der Umgehungsverhinderung – sachgerecht, die Zuständigkeit zur Anstellung mit der Zuständigkeit zur Bestellung gleichlaufen zu lassen.¹⁷¹ Damit ist grundsätzlich die Mitgliederversammlung für den Abschluss eines solchen Vertrags und die jeweilige Rückgängigmachung zuständig.

Dass dieser Grundsatz Ausnahmen unterliegt, zeigt sich bereits daran, dass § 27 Abs. 1 BGB nach § 40 S. 1 BGB dispositiv ist. Die Bestellungskompetenz kann also durch einfache Satzungsbestimmung modifiziert werden (bspw. durch Festlegung von abweichenden Mehrheitserfordernissen). Ferner kann die Bestellungskompetenz einem Kuratorium¹⁷² übertragen werden, eine Kooptation¹⁷³ zugelassen oder die Auswahl auf Dritte¹⁷⁴ verlagert werden, solange sich die Mitgliederversammlung hierdurch nicht in irreversibler Form ihrer Regelungskompetenz begibt.¹⁷⁵ Außerdem bringt es die Freiheit der Vertragsgestaltung mit sich, dass anders als die lediglich das bloße *Ob* der Inhaberschaft einer Organstellung betreffende Bestellung (die trotz Bedürfnis einer Annahme der Wahl gerade keinen vertraglichen Charakter hat¹⁷⁶), die einzelnen Modalitäten des Anstellungsvertrags – im Rahmen der Beschränkungen durch die Satzung – individuell ausgehandelt werden können. In rein tatsächlicher Hinsicht kann ein solches – unter Umständen längerwieriges – Unterfangen aber die Mitgliederversammlung, gerade bei sehr großen Vereinen, administrativ überfordern. Daher sind vereinzelte Stimmen der Ansicht, dass beim Verein von diesem rechtsformübergreifenden Grundsatz abgewichen werden und dem Vorstand die Anstellungskompetenz zufallen müsse, um

¹⁷⁰ Grambow, Rn. 222; *Reuter* spricht in Einklang mit seiner Sicht auf den Anstellungsvertrag (s.o. A.II.3.a, S. 29 [Fn. 161]) von einem „Amtswahrnehmungsvertrag“: *Reuter*, in: FS Zöllner, 487–502 (494).

¹⁷¹ Bei anderen Rechtsformen ergibt sich das schon aus dem Gesetz, vgl. nur § 112 AktG und § 39 Abs. 1 GenG; speziell für den Verein – als Ergebnis eines Vergleichs mit den Kapitalgesellschaften – BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (246) (=NJW 1991, 1727); dazu K. Schmidt, JuS 1991, 854; ders., § 14 III 2 b) und § 24 III 2 d); in Bezug darauf ebenso Hüttemann, DB 2009, 1205 (1206); H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 27 Rn. 2.

¹⁷² BayObLG, Beschluss v. 20.1.1984 (BReg 2 Z 4/84) BayObLGZ 1984, 1.

¹⁷³ D.h. die Wahl eines Vorstandsmitglieds durch die übrigen Vorstandsmitglieder; vgl. OLG Hamm, Beschluss v. 6.9.2007 (15 W 129/07) NJW-RR 2008, 350 (352); Waldner, in: MünchHdbGesR-V⁴, § 27 Rn. 23.

¹⁷⁴ Vgl. hierzu statt aller Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 16 ff. m.w.N.

¹⁷⁵ H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 27 Rn. 2; Wolf/Neuner, § 17 Rn. 64.

¹⁷⁶ Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 14.

Vertragsverhandlungen überhaupt durchführen und abschließen zu können.¹⁷⁷ Dabei stützt sich die Meinung auch auf die fehlende Außenvertretungsmacht der Mitgliederversammlung, die dazu führe, dass die Mitgliederversammlung den Verein eigentlich nicht wirksam beim Vertragsschluss mit dem bestellten Vorstandsmitglied vertreten könne. All dies ließe nur den Schluss zu, dass für die Anstellung allein der Vorstand zuständig sein könne.¹⁷⁸ Gerade letztgenanntem Argument ist allerdings entgegenzuhalten, dass – aus rechtlicher Sicht – dies bei der GmbH und der AG nicht grundsätzlich anders ist, wo Gesellschafterversammlung und Aufsichtsrat ebenfalls die Anstellungskompetenz zufällt.¹⁷⁹ Es besteht lediglich der Unterschied, dass der Aufsichtsrat in der AG und die Gesellschafterversammlungen einer GmbH üblicherweise aus einem kleineren Personenkreis bestehen dürften.

Gleichwohl besteht kein Grund, den Vorstand zum zuständigen Organ im Verein zu erklären und damit sozusagen den „Bock zum Gärtner“ zu machen. Denn so würde der Vorstand in die Lage versetzt, mit sich selbst die Konditionen seiner Anstellung „(mit)auszuhandeln“. Die dem innewohnende Missbrauchsgefahr ist zwar zugegebenermaßen dadurch weitgehend gebannt, dass die Mitgliederversammlung im Vorfeld mit hinreichend bestimmten Satzungsregelungen oder Weisungen der Freiheit der Vertragsgestaltung Binnengrenzen setzen kann, die für den Vorstand bindend sind, sodass ein Verstoß dagegen entsprechende Konsequenzen hätte.¹⁸⁰ Hinzu kommt aber, dass damit erheblicher Verwaltungsmehraufwand verbunden wäre. Bei Einzelvorständen könnte es in Einzelfällen eines Notvorstandes gem. § 29 BGB bedürfen, um den Anstellungsvertrag überhaupt abschließen zu können.¹⁸¹ Der Vorstand wäre zwar unter Umständen wirksam bestellt, müsste sich aber gem. §§ 28, 34 BGB in der Sache seiner Anstellung eines Beschlusses enthalten.¹⁸² Er könnte jemandem die entsprechende Abschlussvollmacht übertragen¹⁸³ oder sich gem. § 181 BGB vom Verbot des Selbstkontrahierens befreien lassen, wobei sich hier weitere Zuständigkeitsprobleme ergäben.¹⁸⁴ Dieses Problem kann selbst in Konstellationen erheblich werden, in denen ein aus mehreren Personen bestehender Vorstand für den Anstellungsvertrag zuständig ist. Auch dann stellt sich – jedenfalls bei satzungsmäßig festgelegter Gesamtvertretung, aber auch (begrenzt) in Fällen des Grundsatzes der Mehrheitsvertretung nach § 26 Abs. 2 S. 1 BGB – die Frage, ob das betreffende Vorstandsmitglied einfach gem. § 34 BGB (auf Ebene der Beschlussfassung) sein

¹⁷⁷ So vor allem abermals Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (495); zumindest skeptisch gegenüber der universalen Sachgerechtigkeit dieses Gleichlaufs Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 9; H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 27 Rn. 6.

¹⁷⁸ Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (495).

¹⁷⁹ Siehe unten C.IV.1.a.bb(1)(b), S. 138 sowie C.IV.2.a.cc(1), S. 166.

¹⁸⁰ Stöber/Otto, Rn. 490b; Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 8, 10. Dieses Prozedere aber als unzulässig einstufend (allerdings mit sich anschließendem Hinweis auf die Möglichkeit einer rechtswirksamen Genehmigung durch das zuständige Organ): BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (243, 247) (=NJW 1991, 1727).

¹⁸¹ So auch ders., Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (244) (=NJW 1991, 1727).

¹⁸² Vgl. hierzu differenzierend für unterschiedliche Kündigungsgründe im Rahmen der Beendigung des Anstellungsvertrags Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (12).

¹⁸³ Grundsätzlich hierzu Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 26 Rn. 14.

¹⁸⁴ BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (244) (=NJW 1991, 1727) sieht die Zuständigkeit hierzu regelmäßig bei der satzungsändernden Mehrheit des Bestellungsorgans. Vgl. auch Hamdan, MDR 2015, 374 (376); Reichert, Rn. 2118; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 239.

Stimmrecht wegen Abstimmung in eigener Sache verliert, oder ob es bei der Vertretung zusätzlich einer Befreiung von § 181 BGB bedarf.¹⁸⁵

Es liegt daher – allein schon aus Gründen des engen Sachzusammenhangs¹⁸⁶ – näher, die Anstellungszuständigkeit dem Grunde nach bei dem zuständigen Bestellungsorgan (im gesetzestypischen Fall also der Mitgliederversammlung) zu belassen, sich aber – beispielsweise im Rahmen von konkreten Vollmachtserteilungen – bei der Durchführung der Vertragsverhandlungen flexibleren oder leichter zu handhabenden Lösungen zur konkreten Durch- und Umsetzung der Abstimmungsergebnisse zu bedienen.¹⁸⁷ Im Zuge einer solchen Vollmachtserteilung durch die Mitgliederversammlung können auch zusätzliche Beschränkungen und eine Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens ohne spürbaren Mehraufwand festgelegt werden. Auch eine konkludente oder stillschweigende Bevollmächtigung durch die Mitgliederversammlung ist denkbar.¹⁸⁸ Ebenso kann die Bestellung oder Hinzuziehung bereits bestellter besonderer Vertreter nach § 30 BGB für diese Konstellationen zielführend sein.¹⁸⁹

Wird der Anstellungsvertrag durch ein unzuständiges Organ abgeschlossen, besteht nach herrschender Meinung die Möglichkeit einer Heilung durch nachträgliche Zustimmung.¹⁹⁰

bb. Ausgestaltung

Für die konkrete Ausgestaltung des Anstellungsvertrages bestehen aufgrund der Vertragsautonomie derart mannigfaltige Möglichkeiten, dass diese nicht alle dargestellt werden können und insofern auf die Praxisliteratur verwiesen wird.¹⁹¹ Neben der Frage der Vergütung können auch weitere Aspekte der Tätigkeit als Organ einer Regelung unterworfen werden. Hierzu gehören auch und gerade nachvertragliche Komponenten wie Wettbewerbsverbote oder Versorgungsansprüche.¹⁹²

Der genaue Vertragsinhalt ist nach den Grundsätzen der Auslegung von Willenserklärungen zu bestimmen, §§ 133, 157 BGB.¹⁹³ Der Vertrag kann je nach Art seines Regelungsgehalts

¹⁸⁵ Stöber/Otto, Rn. 490c. Vgl. zu diesen ganzen Problemen einmal mehr BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (243 f.) (=NJW 1991, 1727); sowie Anm. hierzu bei v. Look, WuB 1991, II L. § 27 BGB 1.91 (I.).

¹⁸⁶ Vgl. anstatt aller BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (242) (=NJW 1991, 1727).

¹⁸⁷ Sehr pointiert in dieser Hinsicht K. Schmidt, § 24 III 2 d); vgl. außerdem v. Look, WuB 1991, II L. § 27 BGB 1.91 (II.); Reichert, Rn. 2119.

¹⁸⁸ Zu deren Voraussetzungen (die im konkreten Fall gerade nicht vorlagen) siehe BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (248) (=NJW 1991, 1727). Vgl. ebenso Reichert, Rn. 2119.

¹⁸⁹ Vgl. Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 26 Rn. 6.

¹⁹⁰ BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (247 ff.) (=NJW 1991, 1727); Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (4); hierfür reicht eine stillschweigende oder konkludente Billigung aber dann gerade nicht aus: vgl. („inhaltlose Fiktion“) BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (247 f.) (=NJW 1991, 1727); kritisch zu diesen „(fast zu) hohe[n] Anforderungen“ H. P. Westermann, in: Erman 15, § 27 Rn. 6.

¹⁹¹ Siehe etwa Grambow, Rn. 296 ff.; Waldner, in: MünchHdbGesR-V⁴, § 27 Rn. 8.

¹⁹² Zu letzteren siehe Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (14 ff.).

¹⁹³ Anders gestaltet sich dies bei der Satzung: s.o. A.II.2.a, S. 23.

einen der klassischen Vertragstypen des BGB darstellen, die eine Geschäftsbesorgung betreffen, also Auftrag (§§ 662 ff. BGB) bei Unentgeltlichkeit, Dienstvertrag (§§ 611 ff. BGB) bei Entgeltlichkeit, oder eine entgeltliche Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB). Für die Annahme eines Anstellungsvertrags in Form eines gesetzestypischen Auftrags gibt es indes im Rahmen der Vorstandstätigkeit für einen Verein wenig Anhaltspunkte, da dieser über die ohnehin bestehenden organschaftlichen Regelungen des § 27 Abs. 3 i.V.m. §§ 664 ff. BGB keinen zusätzlichen Regelungsgehalt böte und es seiner damit nicht bedarf.

Nach vorherrschender Ansicht liegt, jedenfalls bei Entgeltlichkeit der Vorstandstätigkeit, ein Dienstvertrag gem. §§ 611 ff. BGB vor.¹⁹⁴ Teilweise wird hierin je nach konkreter Ausgestaltung, wegen der zusätzlich fortbestehenden Pflichten aus §§ 664 ff. BGB (aus § 27 Abs. 3 BGB), ein (entgeltlicher) Geschäftsbesorgungsvertrag gesehen.¹⁹⁵ Aufgrund der Organstellung in der Körperschaft handelt es sich um einen Dienstvertrag gem. § 611 BGB in seiner originären Form und nicht um ein Arbeits- beziehungsweise Angestelltenverhältnis (vgl. § 611a BGB).¹⁹⁶ Der Vorstand ist gerade kein Arbeitnehmer, sondern steht als geschäftsführendes Organ¹⁹⁷ – wenn überhaupt – auf Seiten des Arbeitgebers, obwohl er der Mitgliederversammlung regelmäßig weisungsunterworfen ist.¹⁹⁸ Letzteres ergibt sich regelmäßig, sofern die Satzung nichts Gegenteiliges bestimmt, im Umkehrschluss aus § 27 Abs. 3 i.V.m. § 665 S. 1 BGB. Ein solcher Vertrag kann auch mündlich und sogar konkludent mit dem zuständigen Organ geschlossen werden.¹⁹⁹

cc. Zur Bedeutung des § 612 BGB bei der inhaltlichen
Bestimmung des Anstellungsvertrags

§ 612 BGB gliedert sich in zwei Absätze. Der erste Absatz dient dazu, überhaupt einen Vergütungsanspruch zu begründen, wenn ein solcher nicht explizit vereinbart ist, und zwar in den Fällen, in denen „die Dienstleistung den Umständen nach nur gegen eine Vergütung zu erwarten ist“. In Absatz 2 werden die Konstellationen behandelt, in denen das *Ob* einer Vergütung feststeht, aber die Höhe unbestimmt oder vorläufig unbestimmbar bleibt, um in diesen Fällen „die übliche Vergütung als vereinbart anzusehen“. Dabei wird es regelmäßig so sein, dass sich einem Anwendungsfall von Abs. 1 immer auch eine Anwendung des Folgeabsatzes

¹⁹⁴ Flume, § 10 I 2 (S. 346); K. Schmidt, § 14 III 2. b); Wolf/Neuner, § 17 Rn. 61.

¹⁹⁵ Hüffer, WuB, II L. § 27 BGB 1.88; Schütz/v. Zydowitz, nPoR 2/2010, 37 (38); H. P. Westermann, in: Erman¹⁵, § 27 Rn. 6.

¹⁹⁶ Waldner, in: MünchHdbGesR-V⁴, § 27 Rn. 6.

¹⁹⁷ Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 36 ff.

¹⁹⁸ BGH, Urteil v. 12.10.1992 (II ZR 208/91) BGHZ 119, 379–386 (385 [Rz. 11]) (=NJW 1993, 191); Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 40; Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 27 Rn. 19; Weick, in: Staudinger²⁰⁰⁵, § 27 Rn. 25.

¹⁹⁹ Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (5); Grambow, Rn. 226; Hüttemann, DB 2009, 1205 (1207). So sind wohl auch die Ausführungen von Engelsing/Lüke, NWB 2008, 2437 (2438) zu verstehen, dass „mit der Bestellung zum Vorstandsmitglied gleichzeitig ein Auftragsverhältnis mit dem Verein begründet [wird]“.

anschließt. Denn eine Regelung, die darüber schweigt, ob eine Vergütung bezahlt wird, falls doch, dafür aber eine bestimmte Höhe festlegt, erscheint realitätsfern.²⁰⁰

(1) Rechtsnatur und Wirkung

Nach herrschender Auffassung dient die Regelung der Verhinderung des Nicht-Zustandekommens eines Dienstvertrags, wenn über einen Teil der essentialia negotii, namentlich der Gegenleistung zur Dienstpflicht, keine explizite Einigung stattgefunden hat.²⁰¹ Rechtstechnisch wurde die Vorschrift dabei ursprünglich als Auslegungsregel angesehen, der Wortlaut „gilt“ hat hingegen einige Stimmen veranlasst, die Regelung als Fiktion einzuordnen.²⁰² Es spricht allerdings mehr dafür, in der Regelung eine (u.U. in gewissen Belangen unwiderlegbare) Vermutungsregel zu erblicken.²⁰³ Eine Vergütung kann auch tatsächlich konkludent vereinbart worden sein, womit sich der tatsächliche Sachverhalt mit der angeordneten Rechtsfolge der Norm deckt, was (ähnlich wie bei § 857 BGB) gegen eine Fiktion spricht.²⁰⁴ Im gegenteilig gelagerten Fall spielt eine aus der Warte des objektiven Empfängerhorizonts nicht wahrnehmbare – also auch keine rechtsgeschäftliche Qualität erreichende – aber dennoch (beidseitig) gewollte Unentgeltlichkeit bei Vorliegen des Tatbestandsmerkmals demgegenüber keine Rolle. Damit ist festzuhalten, dass § 612 BGB keinen eigenständigen Anspruch begründen, sondern nur unvollständigen Dienstverträgen zur Wirksamkeit verhelfen kann.

(2) Bedeutung des § 612 Abs. 1 für die Vorstandsvergütung

Abs. 1 wird in Konstellationen, in denen ein schriftlicher Anstellungsvertrag abgeschlossen wurde, de facto regelmäßig nur eine untergeordnete Rolle spielen. Die Motivation zum Ab-

²⁰⁰ Wobei in diesen Fällen allein schon problematisch wäre, dass für das Vorliegen eines Dienstvertrags und damit für die Anwendung des § 612 BGB (ohne Dienstvertrag in allen sonstigen Belangen wäre die Norm nämlich unanwendbar: Richardi/Fischinger, in: Staudinger²⁰¹⁶, § 612 Rn. 7, 11 f.) ein essentialium negotii fehlen würde, wenn die Vergütung expressis verbis offen gelassen wurde (damit läge der Fall gerade anders als in den Situationen, in denen der Vertrag in diesem Punkt schweigt; a.A. Edenfeld, in: Erman¹⁵, § 612 Rn. 1, der selbst in solchen Fällen der Unsicherheit zwischen Auftrag und Dienstvertrag dem § 612 Abs. 1 BGB eine Fähigkeit zur „Vertragsfiktion“ beimisst [wobei es präziser wäre, von einer „Vertragstypenfiktion oder -vermutung“ zu sprechen, immerhin handelt es sich bei beiden denkbaren Alternativen um Verträge, wenn ein bloßes Gefälligkeitsverhältnis außer Frage steht, wofür schon die Organstellung sprechen dürfte]).

²⁰¹ Mansel, in: Jauernig¹⁶, § 612 Rn. 1; Richardi/Fischinger, in: Staudinger²⁰¹⁶, § 612 Rn. 7.

²⁰² Übersicht hierzu bei Richardi/Fischinger, in: Staudinger²⁰¹⁶, § 612 Rn. 5 m.w.N.

²⁰³ Allgemein zu dieser methodischen Figur Zippelius, S. 29 f.; Larenz/Canaris, S. 83 ff.; mit ähnlichen Erwägungen aber anderem Ergebnis („atypische Fiktion“) Richardi/Fischinger, in: Staudinger²⁰¹⁶, § 612 Rn. 5 f.

²⁰⁴ Gegen diese Argumentation ließe sich aber vorbringen, dass in solchen Fällen eine (wenn auch nur konkludente) rechtsgeschäftliche Regelung gerade vorliegt und es damit des § 612 BGB nicht nur nicht bedürfte, sondern er gar keine Anwendung finden würde: Richardi/Fischinger, in: Staudinger²⁰¹⁶, § 612 Rn. 15 f.; hiergegen ließe sich aber wiederum anführen, dass es in der Realität aus Darlegungsgründen oftmals doch des § 612 BGB bedarf, weil die Beweislage in Bezug auf die konkludente Einigung bei fehlender schriftlicher Fixierung oftmals nicht den oben skizzierten Fall abbilden dürfte.

schluss und Kernbestandteil eines Anstellungsvertrags wird in aller Regel gerade die Festlegung einer Tätigkeitsvergütung sein, da es keines Anstellungsvertrags bedurft hätte, wenn man vom gesetzestypischen Fall der Ehrenamtlichkeit²⁰⁵ gar nicht abweichen wollte.²⁰⁶ Umso mehr kann die Regelung aber in Situationen helfen, in denen ein konkludenter Anstellungsvertrag geschlossen wurde und die Organtätigkeit einen Umfang und eine Qualität hat, die typischerweise (also im Vergleich mit Vorständen ähnlicher Einrichtungen) nicht unentgeltlich erbracht wird, weil sie beispielsweise mit einem erheblichen Arbeitsaufwand oder Haftungsrisiko verbunden ist, was bei der Geschäftsleitung jedenfalls von Kapitalgesellschaften regelmäßig der Fall sein dürfte.²⁰⁷ Falls sich – mit der hier vertretenen Ansicht²⁰⁸ – ein Anspruch theoretisch bereits aus der Satzung ableiten lässt, findet insofern § 612 BGB keine Anwendung, da er grundsätzlich nur bei Verträgen anzuwenden ist.²⁰⁹

Die Frage, ob eine Vergütung nach den Umständen der Tätigkeit zu erwarten war, hängt damit zuvorderst mit der Frage zusammen, ob eine unentgeltliche Tätigkeit dem gesetzlichen Regeltypus eines Vereinsvorstands entspricht.²¹⁰ Erst danach spielen hiervon abweichende Umstände im konkreten Fall eine Rolle, die je nachdem Ergebnisse in beide Richtungen liefern können.²¹¹ Hierbei können auch empirische Befunde die Wertung beeinflussen, etwa wenn nach einer Statistik über drei Viertel aller Drittsektor-Organisationen überhaupt nur freiwillig (i.e. unentgeltlich) Engagierte einbinden.²¹² Auch wenn die Schnittmenge durch die gesetzliche Konzeption der eingetragenen Vereine als Idealvereine bei dieser Rechtsform besonders groß ist, sollte dabei bereits in die Bewertung der Umstände mit einbezogen werden, ob die Körperschaft einen gemeinnützigen Status innehat. Dies entspricht insofern nicht notwendigerweise einer Überordnung des Gemeinnützigkeitsrechts über das Vereinsrecht, sondern folgt schon aus der zivilrechtlich angeordneten wertenden Betrachtung der konkreten Umstände. Der Finanzierungsstatus eines Vereins wird schließlich erheblich dadurch geprägt, dass der Verein den Anforderungen der gemeinnützigen Mittelverwendung unterworfen ist. Dies gilt nicht erst für die Frage in welcher Höhe, sondern bereits dafür, ob überhaupt eine Vergütung erfolgen soll.

²⁰⁵ Genauer hierzu unten A.II.3.d.bb, S. 67.

²⁰⁶ Vgl. hierzu bereits oben A.II.3.b.bb, S. 33.

²⁰⁷ Hüttemann, DB 2009, 1205 (1207); ähnlich klingt auch die Argumentation, allerdings ohne Nennung des § 612 BGB, des Klägers in FG Hamburg, Urteil v. 19.6.2008 (5 K 165/06) juris, Rn. 153. S.o. A.II.2.b, S. 25.

²⁰⁸ Richardi/Fischinger, in: Staudinger²⁰¹⁶, § 612 Rn. 6; eine Vereinssatzung stellt nach h.M. gerade keinen Vertrag dar, siehe hierzu oben A.II.2.a, S. 23. Davon unberührt bleibt natürlich eine Anwendung auf einen konkludent geschlossenen Vertrag, der sich lediglich auf entsprechende Satzungsbestimmungen stützt.

²¹⁰ Siehe hierzu unten A.II.3.d.bb, S. 67.

²¹¹ Zu hierfür relevanten Faktoren siehe Edenfeld, in: Erman¹⁵, § 612 Rn. 6; Richardi/Fischinger, in: Staudinger²⁰¹⁶, § 612 Rn. 22 f.

²¹² 78 % bei Krimmer u.a., S. 21. Allerdings spielen hierbei rechtsformspezifische Besonderheiten eine ebenso bedeutende Rolle: bei Idealvereinen sind dies sogar 81 % (ebd. S. 28), während es bei Stiftungen nur 64,3 % sind (ebd. S. 31). Bei eG bzw. gGmbH gewähren demgegenüber drei Viertel der Organisationen zumindest Teilen ihrer Mitarbeiter eine Vergütung (ebd. S. 34/39). Dies entspricht somit zunächst einmal auch dem gesetzlichen Regelfall der jeweiligen Rechtsformen.

(3) Bedeutung des § 612 Abs. 2 für die Vorstandsvergütung

Absatz 2 kann hingegen bei der Ergänzung von Anstellungsverträgen eine große praktische Bedeutung zuwachsen, insbesondere in Fällen, in denen diese Verträge – wie oben dargestellt – lediglich konkludent geschlossen wurden weil eine Entgeltlichkeit der Vorstandstätigkeit zwar dem Grunde nach in der Satzung geregelt wurde, ein Anstellungsvertrag aber jedenfalls nicht eigens verfasst wurde. Trotz ansonsten bestehender vertraglicher Regelung ist dann regelmäßig keine Vergütungshöhe vereinbart (bzw. nachweisbar), die typischerweise nicht in der Satzung verankert sein dürfte.²¹³ Dann kann diese Höhe des vertraglichen Anspruchs mit Hilfe von § 612 Abs. 2 BGB bestimmt werden.

Schwieriger wäre der Fall zu bewerten, in dem der (konkludente) Anstellungsvertrag sich inhaltlich mit einer Satzung deckt, die dem Vorstandsmitglied eine „angemessene Vergütung“ zuweist. Hierbei würde sich die Frage stellen, ob die Begriffe „angemessen“ und „üblich“ (i.S.d. § 612 Abs. 2 BGB)²¹⁴ deckungsgleich sind, oder ob und in welche Richtung sie divergieren beziehungsweise zueinander in Verhältnis stehen. Dies wird davon abhängen, ob die Vergütungshöhe mit „angemessen“ bereits aus sich heraus hinreichend bestimmbar festgelegt ist, ob sie folglich überhaupt als „nicht bestimmt“ i.S.d. Tatbestands des § 612 Abs. 2 BGB angesehen werden kann. Sobald die angemessene Vergütung als rechtsgeschäftliche und hinreichende Regelung angesehen wird, hätte sie konsequenterweise Vorrang vor der lediglich ergänzenden Regelung des § 612 BGB.²¹⁵

Das trifft insbesondere auf Satzungen zu, die nach ihrem Gesamteindruck den Schluss zulassen, dass mit ihnen den Vorgaben der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit (§§ 59 ff. AO) entsprochen werden soll. Dann sind Festlegungen zur – wenn auch nur abstrakten – Höhe der Vergütung dem Kontext entsprechend dahingehend auszulegen, dass sie gemeinnützige Anforderungen erfüllen sollen.²¹⁶ Die Gemeinnützigkeit wäre quantitativ selbst bei einer Anwendung des § 612 Abs. 2 zu berücksichtigen, sodass der „üblichen“ Vergütung zumindest in diesem Zusammenhang kein rein empirisches Begriffsverständnis zugrunde gelegt werden darf.²¹⁷ Die Anwendbarkeit von § 612 Abs. 2 BGB im Kontext von NPOs ist damit zumindest in der Wirkweise eines quantitativen Maßstabs zur Bestimmung einer konkreten Vergütungshöhe erheblich eingeschränkt. Wenigstens materiell muss sich in diesem Kontext auch der

²¹³ Schon weil die Höhe aufgrund ihrer Regelungstiefe keine Frage der Vereinsverfassung darstellt und eine Änderung ansonsten aufwendig wäre; siehe hierzu oben A.II.2.b, S. 25.

²¹⁴ Zu der Bedeutung und Auslegung dieses Begriffs siehe Edenfeld, in: Erman¹⁵, § 612 Rn. 22; Richardi/Fischinger, in: Staudinger²⁰¹⁶, § 612 Rn. 56 ff.

²¹⁵ Richardi/Fischinger, in: Staudinger²⁰¹⁶, § 612 Rn. 16 f. Zum steuerlichen und speziell gemeinnützigen Verständnis von angemessener Vergütung siehe ausführlich im zweiten Teil bei C., S. 243 ff.

²¹⁶ Siehe allgemein zu dieser Interpretation von Satzungen Hüttemann, in: FS Baums, 623–639 (632 f.) sowie genauer unten A.III, S. 77 f.

²¹⁷ Selbst wenn man mit § 612 Abs. 2 BGB zu einer vertraglich als vereinbart anzusehenden Vergütungshöhe käme, die gegen die Vorgaben insbesondere von § 55 AO verstieße, müsste man dieses Ergebnis normativ einschränken, weil es dem Sinn und Zweck einer gesetzlichen Vermutung nicht entsprechen kann, (einer der) beiden Vertragsparteien rechtliche Nachteile solchen Umfangs aufzuerlegen, die regelmäßig beide Parteien nicht gewollt hätten. Dass die Parteien diese Regelung getroffen hätten, wenn sie der Unvollständigkeit gewahr gewesen wären, ist schließlich das dem § 612 BGB zugrundeliegende Telos.

Umfang der zivilrechtlich geschuldeten Vergütung konsequenterweise an den steuerrechtlichen Bedingungen orientieren.

c. Satzungserfordernis

Die Satzung ist manifestierter Wille der Gründer und der Mitglieder, sowie die konstitutive Grundlage eines jeden Vereins. § 25 BGB legt fest, dass die Vereinssatzung die „Verfassung“ des Vereins bestimmt.²¹⁸ Die darin enthaltenen Festlegungen können, zumindest mittelbar, auch Wirkung über die innere Sphäre der Körperschaft hinaus haben.²¹⁹

Zu beleuchten ist jedoch das Verhältnis zwischen Anstellungsverträgen und der Satzung, im Speziellen also, inwieweit der Gestaltungsspielraum bei Regelungen eines Anstellungsvertrags in den Vorgaben der Vereinssatzung seine Grenzen findet. Insbesondere stellt sich hierbei die Frage, ob die Unentgeltlichkeit der Vorstandstätigkeit ein derart allgemeines Strukturprinzip eines jeden Idealvereins darstellt, dass ein Vertrag nur dann anderweitige Regelungen treffen darf, wenn die Satzung dies explizit gestattet. Ein Anstellungsvertrag kann nämlich nach einheitlicher Auffassung nicht über das hinausgehen, was in der Satzung festgelegt ist.²²⁰ Entscheidend ist insbesondere, was gilt, wenn die Satzung hierzu schweigt, was also der gesetzliche Regelfall ist.²²¹

aa. Zivilrechtlicher Meinungsstand vor dem Ehrenamtsstärkungsgesetz

Bis zum Erlass des *Ehrenamtsstärkungsgesetz* am 21.3.2013²²² gestaltete sich die Beantwortung dieser Frage als schwierig. Das Gesetz traf keine explizite Regelung dazu, ob eine unentgeltliche oder entgeltliche Vorstandstätigkeit den gesetzlichen Normalfall darstelle. Die mittelbaren Hinweise in diesem Zusammenhang, namentlich der Verweis ins Auftragsrecht in § 27 Abs. 3 BGB und die im Umkehrschluss aus § 27 Abs. 2 S. 1 BGB gezogene Möglichkeit einer vertraglichen Vergütung ergaben kein einheitliches Bild. Dementsprechend war es in Rechtsprechung und Literatur umstritten, ob es für die (vertragliche) Vergütung eines Organmitglieds einer Satzungsregelung bedürfe. Dies wäre dann der Fall, wenn die Vergütung der Vorstandstätigkeit gerade nicht den gesetzlichen Regeltypus darstellte, denn dann wäre es notwendig – und regelmäßig nach § 40 BGB auch möglich²²³ – von dieser gesetzlichen

²¹⁸ Siehe bereits oben A.II.2.a, S. 23. Dieser Begriff wird teilweise wirklich in einer nahezu staatstheoretischen Dimension verstanden, jedenfalls in seiner Bewertung ähnlich behandelt: vgl. nur Reuter, in: MüKo-BGB⁷, § 25 Rn. 1.

²¹⁹ Vgl. nur die gegenüber Dritten wirksame Beschränkung der Vertretungsmacht gem. § 26 Abs. 1 S. 3 BGB.

²²⁰ Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 8, 45; Hüttemann, DB 2009, 1205 (1207).

²²¹ Wie oben bereits dargestellt, ist nämlich neben der Satzung das unabänderliche Gesetzesrecht die zweite Säule der Vereinsverfassung: A.II.2.a, S. 23.

²²² Nach offizieller Bezeichnung das „Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes“ vom 21.3.2013 (BGBl. I, S. 556).

²²³ Hierbei würde dann eine sog. *Öffnungsklausel* ausreichen, die das *Ob* der Vergütung positiviert, die Bemessung der konkreten Höhe aber unter Umständen zunächst offen lässt und deren Festlegung einem bestimmten Organ zuweist (in letztgenannten Fällen ist oft auch von einer „Ermächtigungsklausel“ die Rede); Begriffe und Formulierungsbeispiele bei Hüttemann, DB 2009, 1205 (1209); diese aufgreifend Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 159 f. sowie Hamdan, MDR 2015,

Grundentscheidung mittels Satzungsklausel abzuweichen. Damit unterschieden sich die vertretenen Meinungen nur darin, ob sie die unentgeltliche oder entgeltliche Organtätigkeit als (gesetzlichen) Regelfall betrachten, von dem entsprechend abgewichen werden müsse oder nicht.

(1) Argumente für ein Satzungserfordernis

(a) Literatur

Eine Auffassung sah im Vereinsvorstand den typischerweise unentgeltlich Tätigen. Dies lasse sich einerseits daraus ableiten, dass innerhalb der unterschiedlichen Spielarten eines Vereins gerade der Idealverein nach § 21 BGB den Regelfall eines Vereins darstellt, während wirtschaftliche Vereine die zahlenmäßig deutliche Ausnahme hierzu bilden.²²⁴ Dem konzeptionellen Gefüge eines Idealvereins als nichtwirtschaftlich agierender Körperschaft entspreche dann am ehesten das Tätigwerden seiner Organe in unentgeltlicher Form. Dies kann allerdings kaum als logisch zwingend, sondern höchstens als passend bezeichnet werden.

Ohne dafür einen besonderen Halt im Gesetz zu benennen, sahen es die meisten Vertreter dieser Ansicht als tradiert und selbstverständlich an, dass Vorstände ehrenamtlich tätig werden.²²⁵ Daher stellen viele Autoren dies nahezu apodiktisch ohne weitere Argumente oder Belege dar. Sofern ein Argument genannt wird, bezieht sich dieses meistens auf den Verweis von § 27 Abs. 3 BGB ins Auftragsrecht.²²⁶ Diese Begründung ist zunächst einmal plausibel, weil der Auftrag gemeinhin die unentgeltliche Geschäftsbesorgung regelt und damit die Unentgeltlichkeit den bestimmenden Charakter auch des Organverhältnisses darstellen dürfte. Oftmals wurde sich auch auf den Willen des historischen Gesetzgebers bezogen.²²⁷ Der Idealverein sei in Abgrenzung zu den Kapitalgesellschaften – und der damit verbundenen Eindämmung der Verbreitung wirtschaftlicher Vereine qua Subsidiarität und Sperrfunktion²²⁸ – als ehrenamtliches Betätigungsfeld konzipiert worden. Hinzu kommt, dass gerade in der öffentlichen Wahrnehmung der Verein und dessen Vorstände fast automatisch mit ehrenamtlichen Tätigkeiten und Engagement assoziiert würden. Dieser empirische Befund kann zwar

374 (375); vgl. außerdem BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (Rz. 5, 7). Diese Form der Satzungsklausel erachtet auch die Finanzverwaltung als ausreichende Mindestregelung; vgl. nur OFD Frankfurt, Rundverfügung v. 11.1.2010 (S 0174 A–19–St 53), KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 204.

²²⁴ Otto, in: jurisPK-BGB⁸, § 22 Rn. 4.

²²⁵ Zur Frage ob *ehrenamtlich* und *unentgeltlich* insofern zwingend synonym sind, siehe genauer unten A.II.3.d, S. 56 ff.

²²⁶ So bspw. Grambow, Rn. 217; Igl/Jachmann/Eichenhofer, Ehrenamt, S. 265 ff.; dies., Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 452; Petzschke, S. 38; van Randenborgh, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 2 Rn. 141; Schütz/v. Zydowitz, npoR 2/2010, 37 (38). Umgekehrt war allerdings nie wirklich umstritten, dass Zuwendungen an einfache (nicht im Vorstand tätige) Mitglieder – zumindest isoliert vereinsrechtlich – keiner satzungsmäßigen Legitimation bedurften: D. J. Fischer, NWB 2015, 2602 (2604).

²²⁷ Vgl. Hüttemann, DB 2009, 1205 (1206): „Bei Verein und Stiftung entspricht eine unentgeltliche Aufgabenwahrnehmung nach Ansicht des historischen Gesetzgebers sogar dem Normalfall“; Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, § 27 Rn. 5; Hüffer, WuB, II L. § 27 BGB 1.88 (685); Otto, in: jurisPK-BGB⁸, § 27 Rn. 40; Stöber/Otto, Rn. 490, 1571a.

²²⁸ Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 22 Rn. 6.

aus sich heraus kein rechtliches Argument darstellen, ist aber für die Bewertung nicht gänzlich unerheblich.²²⁹

(b) Verwaltung

Diese tradierte Auffassung²³⁰ erhielt ab 2008 unerwartet Unterstützung von Seiten der Finanzverwaltung. Im Zuge der Ehrenamtsreform 2007²³¹ war gemeinnützigen Körperschaften die Möglichkeit eingeräumt worden, für sie tätigen Personen kleinere Beträge²³² zuzuwenden. Diese wurden unter den sonstigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 26a EStG für die Empfänger steuerfrei gestellt,²³³ wobei die Verwendung der gleichen Beträge als Grenze der Haftungsprivilegierung für Vorstände im Rahmen des neu geschaffenen § 31a BGB diese Zahlungspraxis wohl zusätzlich befeuert haben dürfte.

Diese Regelungen scheinen zu einem Umschwung in der Vergütungspraxis der Vereine geführt zu haben, ohne sich mit den Voraussetzungen einer Vergütung auseinanderzusetzen und die Folgen für die Gemeinnützigkeit zu bedenken. Dass eine einkommensteuerrechtliche Privilegierung auf Seiten des Empfängers nichts an der zivilrechtlichen Grundlage dieser Zahlungen als Vergütung²³⁴ und damit mittelbar an der potentiellen Gemeinnützigkeitsschädlichkeit dieser regelmäßig pauschalen Zuwendungen für die Körperschaft änderte, schien den meisten Protagonisten nicht einzuleuchten. Nachdem die Finanzämter zunehmend entsprechende Verstöße feststellten, sah sich das Bundesfinanzministerium gezwungen, klarstellend aktiv zu werden.²³⁵ Ansonsten drohte das öffentlichkeitswirksame Gesetz zur Stärkung bürgerschaftlichen Engagements als unschönen „Neben“-Effekt die Aberkennung der Gemeinnützigkeit zahlreicher Vereine mit sich zu bringen. Dies hätte den Körperschaften – neben den Zahlungen an sich – hohe finanzielle Zusatzbelastungen beschert, was den Sinn und Zweck des Gesetzes vollends konterkariert hätte.

Daher wurde das *BMF* mit einem ersten Schreiben aktiv.²³⁶ Im Rahmen eines größeren Anwendungsschreibens bezüglich der Anwendung des § 3 Nr. 26a EStG in zahlreichen Facetten, fanden sich unter Abschnitt 8 Ausführungen zur Vergütung eines „Ehrenamtlichen Vorstand[s]“. Unter dem Aufhänger der Schädlichkeit für die Gemeinnützigkeit fanden sich hier

²²⁹ Beispielsweise in Bezug auf die *Üblichkeit* im Zusammenhang mit der Anstellung im Rahmen des § 612 BGB; siehe hierzu bereits oben A.II.3.b.cc, S. 34. Vgl. auch unten zum allgemeinen Sprachgebrauch der *Ehrenamtlichkeit*, A.II.3.d, S. 56 ff.

²³⁰ Siehe hierzu sogleich.

²³¹ *Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements* vom 10.10.2007 (BGBl. I, S. 2332); siehe überblicksartig hierzu Hüttemann, DB 2007, 2053.

²³² Zunächst 500 € pro Person und Jahr, seit dem neuerlichen Ehrenamtsstärkungsgesetz (BGBl. I, S. 556 [558], Art. 2 Nr. 1 b) auf 720 € angehoben.

²³³ Sehr umfassend hierzu Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 9.18 ff.

²³⁴ Geschweige denn, dass diese Norm gar einen zivilrechtlichen Anspruch auf Zahlung begründete; dazu Manteuffel, S&S 3/2009, 52 (52); J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2226).

²³⁵ Dies klingt in den jeweiligen Einleitungen zweier BMF-Schreiben an: BMF-Schreiben v. 9.3.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), BStBl I 2009, 445; BMF-Schreiben v. 14.10.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), BStBl I 2009, 1318.

²³⁶ BMF-Schreiben v. 25.11.2008 (IV C 4-S 2121/07/0010), BStBl I 2008, 985; Anm. bei P. Fischer, jurisPR-SteuerR 2/2009, Anm. 4; Möller, SteuerConsultant 08/2010, 22 (22).

mittelbar auch Ausführungen zur zivilrechtlichen Seite der Vorstandsvergütung. Denn Zahlungen können gemeinnützigkeitsschädlich sein, wenn sie erfolgen, obwohl der Empfänger hierauf keinen zivilrechtlichen Anspruch hat.²³⁷ In dem Anwendungsschreiben findet sich die Formulierung „Schreibt die Satzung keine ehrenamtliche oder unentgeltliche Tätigkeit des Vorstands vor, ist die Zahlung von pauschalem Aufwandsersatz und von Vergütungen an Vorstandsmitglieder grundsätzlich unschädlich.“ Auch wenn das Wort „grundsätzlich“ im juristischen Kontext gemeinhin Ausnahmen zulässt, konnte diese Formulierung auch so verstanden werden, dass das *BMF* der Ansicht sei, dass die Unentgeltlichkeit gerade nicht den gesetzlichen Regelfall darstelle, sondern positiv in der Satzung verankert werden muss, um Geltung zu entfalten.²³⁸ Daher wurde diese Formulierung von Anhängern der prinzipiellen Unentgeltlichkeit als missverständlich bezeichnet, die davon ausgehen durften, dass das *BMF* gerade diese Aussage nicht treffen wollte.²³⁹

Daraufhin reagierte das Ministerium auf die durch das erste Schreiben losgetretene Verunsicherung und stellte in einer weiteren Veröffentlichung dieses Missverständnis richtig.²⁴⁰ Dabei ist zu beachten, dass dieses zweite wichtige Schreiben seinem Vernehmen nach nur für Vereine den gesetzlichen Regeltypus konkretisiert, während das Ausgangsschreiben den Versuch unternommen hatte, rechtsformübergreifende Aussagen zu treffen. Es heißt dort „[...] der Vorstand [übt] sein Amt jedoch grds. ehrenamtlich aus. Diese Bestimmung ist durch die Satzung des Vereins abänderbar.“²⁴¹ Damit wurde festgestellt, dass eine unentgeltliche Tätigkeit den Regelfall darstellt und durch die Satzung „ausdrücklich die Bezahlung des Vorstands erlaubt“ werden muss, wenn Zahlungen erfolgen sollen, die nach obigen Maßstäben Vergütungen darstellen.²⁴² Mit dieser Richtigstellung war klargestellt, dass das bereits angesprochene „grundsätzlich“ des Ausgangsschreibens tatsächlich als ein ‚solange die sonstigen zivilrechtlichen Voraussetzungen für einen solchen Anspruch gegeben sind‘ zu lesen ist.

Dieser zivilrechtlichen Auffassung der Finanzverwaltung ist dabei gewiss kein außerordentliches Gewicht beizumessen.²⁴³ Allerdings fällt auch der Verwaltung als exekutiver Staatsgewalt eine gewisse interpretatorische Funktion zu.²⁴⁴ *BMF*-Schreiben können ihrer Natur nach

²³⁷ Instruktiv hierzu Hüttemann, DB 2009, 1205 (1208); genauer siehe auch unten Zweiter Teil B.II.3.b.aa, S. 236 f.

²³⁸ So wohl auch in Folge dieses Schreibens P. Fischer, jurisPR-SteuerR 2/2009, Anm. 4 (C.); Möller, SteuerConsultant 08/2010, 22 (22).

²³⁹ Hüttemann, DB 2009, 1205 (1208); Manteuffel, S&S 2/2009, 41 (42).

²⁴⁰ *BMF*-Schreiben v. 22.4.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), juris; Anm. hierzu bei Alvermann, SpuRt 2009, 112 (112); Möller, SteuerConsultant 08/2010, 22 (22 f.); J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2229 f.).

²⁴¹ *BMF*-Schreiben v. 22.4.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), juris.

²⁴² So hiernach Alvermann, SpuRt 2009, 112 und Manteuffel, S&S 3/2009, 52; kritisch demgegenüber Möller, SteuerConsultant 08/2010, 22 (23); „rechtlich unhaltbar“: J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2229). Dabei wurde seitens des *BMF* auch klargestellt, dass es ohne Belang ist, ob diese Vergütung auch de facto dem Empfänger zugutekommt, oder etwa durch eine Rückspende oder sogar Verzicht dem Verein im Endeffekt erhalten bleibt: *BMF*-Schreiben v. 14.10.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), BStBl I 2009, 1318 (1318); dazu Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 160.

²⁴³ Vgl. Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (4): „Zuletzt wirkt es befremdlich, wenn sich die Finanzverwaltung nunmehr auch zur Auslegung des Zivilrechts berufen fühlt.“

²⁴⁴ „Exekutive und Judikative stehen sich insoweit gleichrangig gegenüber.“ Jochum, S. 45.

unterschiedlichen Inhalt haben, je nach Regelungsgehalt etwa ein reines Verwaltungsinterim darstellen, oder norminterpretierenden oder -konkretisierenden Inhalt haben.²⁴⁵ Unabhängig von der Frage einer (mittelbaren) Außenwirkung dieser Veröffentlichungen ist die – sich in die Rechtslage interpretierenden Ausführungen zeigende – Auffassung der Finanzverwaltung aber wie jede andere Meinung bezüglich einer rechtlichen Fragestellung zu werten und von anderen Rechtsanwendern als potentiell valider Interpretationsansatz zu berücksichtigen, wenn auch nicht in bevorzugtem Maße.²⁴⁶

Dass die Rechtslage dadurch noch nicht für alle Vereine und Vereinstypen geklärt war²⁴⁷ und weiterhin flächendeckende Verunsicherung bestand, musste auch die Finanzverwaltung eingestehen, indem sie den Vereinen großzügige Fristen zu entsprechenden Satzungsänderungen einräumte, welche rückwirkend zu einem Absehen von der Aberkennung der Gemeinnützigkeit „aus Billigkeitsgründen“²⁴⁸ führen sollten. Diese Fristen wurden mehrfach verlängert, zuletzt bis zum 31.12.2010, also immerhin über zwei Jahre nach dem ersten Anwendungsschreiben.²⁴⁹

(c) Rechtsprechung

In der Rechtsprechung ist die Frage des Satzungsvorbehalts für Vergütungen nicht allzu häufig Gegenstand von Entscheidungen gewesen. Die prominenteste dürfte hierbei noch die Entscheidung des *BGH* von Ende 1987 über die Vergütung in einem Apotheker-Verein sein.²⁵⁰ Sie betraf die Vergütung von Organmitgliedern eines eingetragenen Vereins, der für seine Mitglieder – allesamt als Apotheker tätig – die Abrechnung von Rezepten und vergleichbaren Zahlungen gegenüber den Krankenkassen übernahm.²⁵¹ Neben einem hauptamtlichen Ge-

²⁴⁵ Vgl. allgemein Ehlers, in: Ehlers/Pünder¹⁵, § 2 Rn. 68 ff.; Englisch, in: Tipke/Lang²², § 5 Rz. 31 ff.; Hey, S. 27 ff.; Jochum, S. 42 f.; Maurer/Waldhoff, § 24 Rn. 7 ff.; Schenke, S. 117; Seer, S. 241 ff.; Tipke, S. 1165 ff.

²⁴⁶ „Es ist kein einleuchtender Grund dafür ersichtlich, daß die in einer Verwaltungsrichtlinie vorgenommene Auslegung des Gesetzes eine höhere Richtigkeitsgewähr besitzt als andere Stellungnahmen“, Seer, S. 245; vgl. auch Englisch, in: Tipke/Lang²², § 5 Rz. 34: „[...] haben für das Gericht prinzipiell kein größeres Gewicht als Äußerungen in der Literatur“.

²⁴⁷ Vgl. zur Übertragbarkeit dieses Satzungserfordernisses auf (gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG) steuerbefreite Berufsverbände in Form eingetragener Vereine Brouwer, BB 2010, 865 (866 ff.).

²⁴⁸ BMF-Schreiben v. 22.4.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), juris (a.E.); kritisch hierzu J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2230).

²⁴⁹ Siehe hierzu neben den bereits erwähnten BMF-Schreiben die ansonsten quasi ohne weiteren Regelungsgehalt daherkommenden BMF-Schreiben v. 9.3.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), BStBl I 2009, 445; BMF-Schreiben v. 14.10.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), BStBl I 2009, 1318.

²⁵⁰ BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745; siehe auch die Anmerkung von Hüfner, WuB, II L. § 27 BGB 1.88.

²⁵¹ Dabei ist fraglich, ob dieser Verein als gemeinnützig anerkannt war, wozu das Urteil keine Auskunft gibt. Dagegen dürfte sprechen, dass es sich nach dem ersten Anschein hierbei um einen Berufsverband handeln könnte (zur deren steuerlicher Behandlung vgl. grundlegend Kühner). Vereinen, die sich der Abrechnung von Angehörigen der Heilberufe – zu denen Apotheker durchaus zu zählen sind – mit den Krankenkassen verschrieben haben, ist schon mehrfach mangels Verfolgung ideeller Zwecke sogar die Eintragung versagt worden – vgl. nur KG Berlin, Beschluss v. 26.1.1979 (I W 3792/77) OLGZ 1979, 279 (281); LG Bonn, Beschluss v. 1.7.1985 (5 T 54/85)

schäftsführer und dem obligatorischen Vorstand hatte der Verein auch einen ebenfalls mehrköpfigen Verwaltungsrat als fakultatives Organ eingesetzt. Obwohl nicht in der Satzung festgeschrieben, legte der Verwaltungsrat in einer Geschäftsordnung – zu deren Erlass er allerdings per Satzung ermächtigt war – Vergütungen für den Vorstand und sich selbst fest.²⁵² Der *BGH* erteilte dieser Praxis in mehrfacher Hinsicht eine Absage. Neben der gerichtlich vollen Überprüfung der Angemessenheit der geflossenen Vergütungen²⁵³ stellte sich das Gericht insbesondere gegen die – zudem auch noch in eigener Sache festgelegte²⁵⁴ – Vergütung des Verwaltungsrates, die im Gegensatz zur Vergütung des Vorstands keinen Halt in der Satzung fand.²⁵⁵ Einige Autoren berufen sich bis heute auf dieses Urteil, um ein Satzungserfordernis für Organvergütung im Verein zu begründen.²⁵⁶ Auch der *BGH* hat in einer neueren Entscheidung zu einem ähnlich gelagerten Fall eine Revisionszulassung mit der Begründung abgelehnt, dass die „maßgeblichen Fragen“ durch das Urteil zum Apothekerverein bereits allgemein geklärt seien und damit diese Rechtsprechung bestätigt.²⁵⁷

Daneben finden sich noch weitere Entscheidungen auf diesem Gebiet, wenn auch keine höchstrichterlichen.²⁵⁸ Des Weiteren existieren Entscheidungen der Finanzgerichte zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit, wobei sich die Gerichte in der Vorfrage der Satzungsmäßigkeit von Vergütungen meist auf das oben genannte Urteil des *BGH* zum Apotheker-Verein berufen.²⁵⁹

MDR 1986, 53. Im vorliegenden Fall war eine solche Eintragung allerdings erfolgt. Damit ist jedoch die steuerliche Einordnung – es käme unter Umständen auch eine Körperschaftsteuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG in Betracht – für die hier vorzunehmende vereinsrechtliche Beurteilung vollkommen ohne Belang, da es sich in beiden Fällen um einen eingetragenen Verein handelt. Zur letztlich ohnehin verworrenen Situation der Anforderungen an eine Eintragung in Abgrenzung zu einem wirtschaftlichen Verein siehe Eyles, NJW 1996, 1994 (1996 ff.); Otto, in: jurisPK-BGB⁸, § 22 Rn. 13 ff.; Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 21 Rn. 99 ff. sowie zu den aktuellen Entwicklungen oben A.I.1.b, S. 10 ff.

²⁵² Für den gesamten Sachverhalt siehe BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (745 f.).

²⁵³ Siehe hierzu genauer auch unten unter *Angemessenheit*: A.III, S. 77.

²⁵⁴ Inwieweit dies auch aus sich heraus schon zu Problemen und zur Unwirksamkeit der Festlegungen führen kann, selbst wenn es sich hier um ein lediglich fakultatives Organ handelt, siehe bereits oben unter A.II.3.b.aa, S. 31.

²⁵⁵ BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (747).

²⁵⁶ Stöber/Otto, Rn. 489; Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 27 Rn. 19; Hüffer, WuB, II L. § 27 BGB 1.88.

²⁵⁷ BGH, Beschluss v. 3.12.2007 (II ZR 22/07) NJW-RR 2008, 842–843; Bezugnahme auf dieses Urteil auch bei Engelsing/Lüke, NWB 2008, 2437; eine weitere Entscheidung bezieht sich ebenfalls auf besagtes Urteil, berührt dabei aber lediglich die ebenfalls dort befindlichen Ausführungen zur Entlastung BGH, Urteil v. 3.12.2001 (II ZR 308/99) BB 2002, 220–222 (222).

²⁵⁸ OLG Celle, Urteil v. 29.6.1993 (20 U 2/93) NdsRpfl 1993, 244–246; LG München I, Urteil v. 27.7.2007 (20 O 655/07) VersR 2008, 1703–1706 (1704 f.).

²⁵⁹ So etwa FG München, Beschluss v. 21.11.2000 (7 V 4116/00) EFG 2001, 538–539; FG Hamburg, Urteil v. 19.6.2008 (5 K 165/06) juris, Rn. 150 f.; ähnlich, wenn auch ohne Bezug zum BGH-Urteil schon dass., Beschluss v. 13.4.2007 (5 V 52/06) EFG 2007, 1543–1547.

(2) Argumente gegen ein Satzungserfordernis

Kritik an der tradierten Ansicht, dass Organmitglieder von Idealvereinen grundsätzlich unentgeltlich tätig werden, fand sich in substantiierter Form wohl erstmalig bei *Arnold*.²⁶⁰ In der Folge hat sie in der (Kommentar-) Literatur vermehrt Zustimmung erfahren.²⁶¹

Das halb systematische, halb semantische Hauptargument dieser Ansicht fand sich in der eigensinnigen Verweisung des § 27 Abs. 3 BGB selbst. Die Norm verweist zwar ins Auftragsrecht, aber gerade nicht auf die einzige Norm, die explizit die Unentgeltlichkeit des Auftrags proklamiert: § 662 BGB.²⁶² Daraus ließ sich der Umkehrschluss bilden, dass – untermauert von § 27 Abs. 2 S. 1 BGB – dieser Verweis gerade nicht die Unentgeltlichkeit der Geschäftsführungstätigkeit festlegen sollte. Selbst die Finanzverwaltung scheint dies in Teilen übersehen zu haben. So findet sich in einem der oben genannten BMF-Schreiben die Formulierung „Nach den für Vereine geltenden zivilrechtlichen Vorschriften (§ 27 Abs. 3 i.V.m. § 662 BGB) übt der Vorstand sein Amt jedoch grds. ehrenamtlich aus.“.²⁶³ Damit wird explizit auf die Norm Bezug genommen, die von der Verweisung gerade nicht erfasst ist.

Unterstützend wird die Auslegung der entscheidenden Normen vor dem Hintergrund ihrer historischen Konzeption ins Feld geführt. Im Entwurf der Ersten Kommission verwies der dem § 27 BGB insofern entsprechende § 44 BGB-E I für die Ausgestaltung der Rechte und Pflichten des Vorstandes auf die entsprechenden Entwurfsregelungen zum Auftrag.²⁶⁴ Genauer erstreckte sich der Verweis auf die §§ 585, 588 bis 596 BGB-E I²⁶⁵, wobei ersterer in etwa dem Wortlaut des heutigen § 662 BGB entsprach,²⁶⁶ während die weiteren Normen in etwa den §§ 664–670 BGB – auch schon in der endgültigen Reihenfolge – entsprachen.²⁶⁷ Das Hauptargument für eine vom Gesetzgeber vorgesehene Vergütungsmöglichkeit konnte nun unter anderem darin gesehen werden, dass die zweite Kommission den Verweis auf die Grundnorm des korrespondierenden Auftragsrechts gestrichen hat. Der nunmehr § 26 Abs. 3 BGB-E II bezifferte Verweis zielte gerade nicht mehr auf die erste Norm des Auftragsrechts,

²⁶⁰ Arnold, in: FS Reuter, 3–16; vorher etwa J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2227) m.w.N.

²⁶¹ Reuter, in: MüKo-BGB⁶, § 27 Rn. 41; H. P. Westermann, in: Erman¹³, § 27 Rn. 6 (Vorauslage).

²⁶² So Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (7 f.); Möller, SteuerConsultant 08/2010, 22 (23); J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2229).

²⁶³ BMF-Schreiben v. 22.4.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), juris; so übernommen von Manteuffel, S&S 3/2009, 52 (52); Mecking, S&S 4/2009, 43 (43); ebenfalls die Unentgeltlichkeit mit § 662 BGB begründend: Otto, in: jurisPK-BGB⁸, § 27 Rn. 40; dies hingegen erkennend Hüttemann, DB 2009, 1205 (1209); ebenso Wörle-Himmel/Endres, DStR 2010, 759 (759 Fn. 7); sowie Wickert, NWB 2013, 3239 (3240). Dies wird von Letzterem damit erklärt, dass es eines Verweises in die explizite Norm gar nicht bedürfe, da das Auftragsrecht als Ganzes durch eine strenge Unentgeltlichkeit geprägt und gekennzeichnet sei, die allen Teilnormen (unausgesprochen) inhärent sei: ders., NWB 2013, 3239 (3239 f.).

²⁶⁴ Die Verweisnorm finden sich im Wortlaut bei Mugdan, Materialien Bd. 1, S. LX.

²⁶⁵ Diese finden sich bei ders., Materialien Bd. 2, S. XCV ff.

²⁶⁶ „Durch die Annahme des Auftrages wird der Beauftragte verpflichtet, das ihm von dem Auftraggeber aufgetragene Geschäft für diesen zu besorgen.“ Damit fehlt es allerdings neben der aktivi-schen Formulierung noch an dem Kriterium der *Unentgeltlichkeit*. Siehe hierzu sogleich.

²⁶⁷ Vgl. Mugdan, Materialien Bd. 2, S. XCV ff.; zum selben Ergebnis kommt auch Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (8).

den § 593 BGB-E II.²⁶⁸ Neben der bloßen Neunummerierung steht zwischen diesen beiden Auftragsnormen aber auch eine inhaltliche Änderung. Der § 593 BGB-E II entsprach nämlich sodann wortwörtlich dem bis heute beständigen § 662 BGB und legte damit prinzipiell eine Unentgeltlichkeit fest, was in der Vorversion nicht der Fall war. Indem die Zweite Kommission nun bei gleichzeitiger inhaltlicher Festlegung in dieser Richtung den Verweis auf diese Norm austilgte, sprach sie sich nach der hier dargestellten Meinung gegen eine Verallgemeinerbarkeit der Unentgeltlichkeit der Vorstandstätigkeit im Verein aus. So heißt es denn auch in den Protokollen zu dieser Änderung:

*„Nachdem § 585 des Entw. dahin abgeändert worden sei, daß die Unentgeltlichkeit ein Begriffsmerkmal für den Auftrag bilde, passe § 585 nicht mehr auf die Rechtsbeziehungen, welche zwischen dem Vorstande einer jur. Person und dieser selbst bestehen. Es könne nicht als der Normalfall hingestellt werden, daß der Vorstand einer Körperschaft seine Funktionen ohne jede Vergütung besorge [...]“*²⁶⁹

Als zusätzliches Argument wurde die Entwicklung um § 596 BGB-E I herangezogen.²⁷⁰ Dieser sah die Möglichkeit der Vereinbarung einer Vergütung auch im Auftragsrecht vor und war zusätzlich mit einer dem heutigen § 612 Abs. 1 BGB ähnelnden Vermutung für eine solche Vereinbarung bei nach den Umständen zu bemessender Üblichkeit versehen.²⁷¹ Daraus ließ sich ableiten, dass eine grundsätzliche Unentgeltlichkeit des Auftrags gerade nicht vorgesehen war. Als die Zweite Kommission dann aber den § 585 BGB-E I – wie gerade dargestellt – entsprechend zugunsten der Unentgeltlichkeit änderte, wurde diese Norm gänzlich gestrichen. Daraus lässt sich schließen, dass damit eine Grundsatzentscheidung im Auftragsrecht gefällt wurde und somit sämtliche Normen, die sich vormals mit dem Vergütungsanspruch auseinandersetzten, ersatzlos gestrichen werden sollten. Dementsprechend wurde in der hierauf angepassten Verweisnorm²⁷² die Heranziehung auftragsrechtlicher Normen für das Vereinsrecht insoweit gestrichen, als sie nun eine prinzipielle Unentgeltlichkeit enthielten. Es wurde damit nur noch auf die §§ 595–601 BGB-E II verwiesen, die weitgehend den §§ 588–595 BGB-E I entsprachen. Auch darin sahen die Gegner eines Satzungserfordernisses für die Vorstandsvergütung heute noch eine klare Abgrenzung des Gesetzgebers von der deutlichen Entscheidung zugunsten der Unentgeltlichkeit im Auftragsrecht für das Vereinsrecht. In den Protokollen kommt sodann in der Tat zum Ausdruck, dass eine Verallgemeinerung in der Hinsicht im Vereinsrecht nicht zu bewerkstelligen sei, sondern dass die Frage der Vergütung grundsätzlich eine Frage der konkreten Umstände und in jedem Einzelfall individuell zu

²⁶⁸ Auch diese Normen finden sich bei Mugdan, Materialien Bd. 1, S. LX bzw. ders., Materialien Bd. 2, S. XCV.

²⁶⁹ Protokolle S. 2338, zitiert nach ders., Materialien Bd. 1, S. 611.

²⁷⁰ So jedenfalls Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (8 f.).

²⁷¹ So bei Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (8) dargestellt. Beachte hierzu aber sogleich S. 49 f.

²⁷² Vorher § 44 Abs. 2 BGB-E I, danach § 26 Abs. 3 BGB-E II; vgl. auch schon oben.

bestimmen sei.²⁷³ Eine prinzipielle Unentgeltlichkeit sei damit in merklich gewollter Abgrenzung zum Auftragsrecht gerade nicht gewollt, insofern würde eine allein vertragliche Regelung der Vergütung ausreichen.²⁷⁴

Überdies ist selbst die Rechtsprechung nicht so eindeutig wie die Fürsprecher einer prinzipiellen Unentgeltlichkeit der Organtätigkeit glauben machen wollen. In einer genaueren Analyse insbesondere des Urteils in Sachen Apotheker-Verein²⁷⁵ ließe sich nämlich auch argumentieren, dass die Notwendigkeit eines Satzungserfordernisses für eine Vergütung in dieser Entscheidung, wenn überhaupt, nur als obiter dictum zu finden ist.²⁷⁶ Dies stützt sich darauf, dass es im gegenständlichen Urteil bei der Frage, ob überhaupt eine Vergütung bezahlt werden durfte – in Bezug auf die Angemessenheit der konkreten Höhe lag das Ergebnis wieder etwas anders –, die Satzungswidrigkeit im konkreten Sachverhalt nur für eine Vergütung des vierköpfigen Verwaltungsrats überprüft wurde. Für den Vorstand gab es nämlich in der Satzung eine entsprechende Öffnungs- bzw. Ermächtigungsklausel, nach der dem Verwaltungsrat „[...] die eventuelle Festsetzung einer angemessenen Vergütung für den Vorstand“ oblag.²⁷⁷ Damit waren Vergütungen für den Vorstand ohnehin satzungsgemäß, sofern sie dem Kriterium der Angemessenheit entsprachen.²⁷⁸ Eine Vergütung des Verwaltungsrats wäre hingegen allein aus satzungsimmanenten systematischen Gründen nicht rechtens gewesen. Denn durch die Festlegung, dass der Verwaltungsrat die „eventuelle“(!) Vergütung des Vorstands bestimmen und in gewissen Grenzen in der Höhe definieren durfte, folgt aus dem Fehlen einer vergleichbaren Regelung für eine Vergütung des Verwaltungsrats im Umkehrschluss, dass eine Vergütung für diesen eben nicht vorgesehen war.²⁷⁹ Ferner sollte die Regelung eine gewisse Kontrollfunktion haben, weil nicht der Vorstand selber über die Vergütung entscheiden durfte, was ebenfalls gegen eine Vergütungskompetenz des Verwaltungsrats in eigener Sache spricht. Doch auch von der isolierten Satzungs-exegese abgesehen, ließ sich aus den weiteren Umständen des Falls ableiten, dass eine Vergütung des Verwaltungsrats nicht vorgesehen war. Insbesondere erhielten die Mitglieder des fakultativen Organs ein „Sitzungsgeld“ von 2000 DM im Jahr, dessen Erhöhung die Mitgliederversammlung auf konkreten Vorschlag des Verwaltungsrats ausdrücklich ablehnte.²⁸⁰ Auch wenn nach dem strengen Verständnis von Aufwendungen in dieser Pauschale zumindest in Teilen wohl eine Vergütung gesehen werden müsste, lässt sich daraus nicht automatisch schließen, dass damit grundsätzlich eine ebensolche ermöglicht werden sollte. Dagegen spricht schon die unterschiedliche Wortwahl und die Tatsache, dass solche Zahlungen von tatsächlichen Aufwendungen gedeckt

²⁷³ „[E]rst aus der Untersuchung des konkreten Falles aber könne entnommen werden, ob ein Auftragsverhältnis oder ein Dienstvertrag oder ein nach der Geschäftsführung des Gesellschafters zu beurteilendes Rechtsverhältnis vorliege.“, Protokolle, S. 2339, zitiert nach Mugdan, Materialien Bd. 1, S. 612.

²⁷⁴ Zu dem Ergebnis kommt denn auch Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (10).

²⁷⁵ BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745.

²⁷⁶ Zu diesem Schluss kommt zu aller vorderst Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (6 f.).

²⁷⁷ BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (745).

²⁷⁸ Siehe inhaltlich hierzu im Rahmen dieser Darstellung unten A.III, S. 77 ff.

²⁷⁹ Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (6).

²⁸⁰ BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (747).

waren oder in pauschalierter Form ebensolche offensichtlich nicht überstiegen.²⁸¹ Die Auffassung, dass es sich bei dem „Sitzungsgeld“ von der Intention her um eine Aufwandsentschädigung handeln sollte, teilt das Gericht dann auch ausdrücklich.²⁸²

Zusammenfassend lässt sich also feststellen, dass der einschlägige Sachverhalt eine eindeutige Sonderkonstellation betraf. Daher lässt sich – wenn überhaupt – ein prinzipielles Satzungserfordernis für Vergütungen von Organen im Allgemeinen nur als obiter dictum hineinlesen, weil die Entscheidung auch dann so ausgefallen wäre, wenn man auf ein allgemeines Satzungserfordernis verzichten würde. Da die anderen Belege der Rechtsprechungspraxis²⁸³ mit einer Ausnahme unmittelbar Bezug auf diese Entscheidung nehmen, ist auch ihre Argumentationskraft zu relativieren. Bei der bestätigenden Entscheidung aus 2007²⁸⁴ lässt sich außerdem noch anmerken, dass sich neben dem grundsätzlichen Verweis auf die Fortgeltung des zwanzig Jahre älteren Urteils nach den etwas nebulösen Ausführungen des Gerichts im konkreten Fall eine Unentgeltlichkeit – das Gericht setzt dies in diesem Punkt mit Ehrenamtlichkeit gleich²⁸⁵ – positiv aus der Satzung ergab. Dies ist allerdings nicht nachprüfbar, da der übermittelte Sachverhalt hierbei die konkrete Regelung nicht wiedergibt und die Vorentscheidung der Berufungsinstanz nicht verfügbar ist.²⁸⁶ Damit lässt sich der Rechtsprechung kein eindeutiges Bedürfnis nach einer zwingend notwendigen Satzungsregelung für Organvergütungen entnehmen.²⁸⁷

(3) Stellungnahme

Das Argument, dass § 27 Abs. 3 BGB gerade nicht auf § 662 BGB und damit die Norm verweist, die die Unentgeltlichkeit des Auftrags explizit statuiert, ist auf den ersten Blick nicht von der Hand zu weisen und leuchtet ein. Es lassen sich aber auch Erklärungsmodelle entwickeln, die dieses Fehlen plausibilisieren und mit einer (gesetzgeberisch gewollten) prinzipiellen Unentgeltlichkeit in Einklang bringen lassen.

Zunächst könnte man entgegensetzen, dass es sich bei dem fehlenden Verweis um ein redaktionelles Versehen handelt. Das ist allerdings eine reine Mutmaßung und kaum belastbarer

²⁸¹ Siehe hierzu erschöpfend bereits oben A.II.1.c, S. 21. Zum selben Ergebnis kommt auch der BGH: „Angesichts der Höhe der tatsächlich bezogenen Leistungen liegt es nahe anzunehmen, daß sie über die Beträge hinausgingen, die den Mitgliedern des Verwaltungsrats aufgrund der Bewilligung der Mitgliederversammlung und des daneben bestehenden gesetzlichen Anspruchs auf Aufwendersatz zustanden [...]“, ders., Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (747 [Rz. 10]).

²⁸² „Denn ersichtlich waren diese Sitzungsgelder als Aufwandsentschädigung gedacht.“, ders., Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (747 Rz. 10).

²⁸³ Siehe im Einzelnen oben A.II.3.c.aa(1)(c), S. 42.

²⁸⁴ BGH, Beschluss v. 3.12.2007 (II ZR 22/07) NJW-RR 2008, 842–843.

²⁸⁵ Es heißt dort in das Berufungsgericht bestätigender Form, dieses habe die „geleisteten Zahlungen als satzungswidrig beurteilt, weil nach der Satzung des Klägers die Vorstandsmitglieder ihre organschaftliche Tätigkeit ehrenamtlich auszuüben haben und die Satzung die Möglichkeit einer Vergütung der aufgewendeten Arbeitszeit und Arbeitskraft gerade nicht vorsieht.“, ders., Beschluss v. 3.12.2007 (II ZR 22/07) NJW-RR 2008, 842–843 (Rz. 4).

²⁸⁶ So auch Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (7).

²⁸⁷ Zu diesem Ergebnis kommt demnach auch ders., in: FS Reuter, 3–16 (7).

Erklärungsversuch, zumal die einschlägigen Normen und Verweise im Rahmen der Kodifizierung des BGB ausgiebig redigiert wurden, wie die Analyse gezeigt hat. Eine andere Überlegung, die den fehlenden Verweis erklären könnte, stellt darauf ab, dass die Verweisung nur auf solche Normen des Auftragsrechts erfolgen soll, die (für den Verein brauchbare) Anspruchsgrundlagen darstellen. Sie trägt indes ebenso wenig, da es sich jedenfalls bei § 664 BGB – der Zweifelsregelung zur Unübertragbarkeit der Ausführung des Auftrags – gerade nicht um eine solche Regelung handelt, während § 662 BGB insofern durchaus als Anspruchsgrundlage für die allgemeine Geschäftsführung anzusehen wäre.

Wenn man allerdings, zugegebener Maßen eher apodiktisch²⁸⁸, den eingetragenen Verein als typische Erscheinungsform ideeller Betätigung betrachtet und dem Gesetzgeber ein solches Leitbild unterstellt, ließe sich auch argumentieren, dass es dann eines Verweises in die auftragsrechtliche Unentgeltlichkeit gar nicht mehr bedürfte. Die Unentgeltlichkeit ergäbe sich dann eo ipso und der Verweis wäre nichts weiter als das dann vollkommen ausreichende Sich-Bedienen an den kodifizierten Werkzeugen einer vergleichbaren unentgeltlichen Rechtsbeziehung. In diesem Szenario wäre ein Verweis auf § 662 BGB letztlich deklaratorisch weil redundant, wenn nicht sogar missverständlich. Deutlich überzeugender ist die Überlegung, dass der Verweis schon deshalb keine allgemeingültige Festlegung der Unentgeltlichkeit der Organtätigkeit treffen kann – und man sich daher eines Verweises auch auf § 662 BGB enthalten hat –, weil § 27 Abs. 3 BGB nach seiner Stellung im Gesetz für beide Spielarten des rechtsfähigen Vereins, also auch für den im selben Kapitel geregelten Wirtschaftsverein nach § 22 BGB gilt.²⁸⁹ Bei diesem dürfte der gesetzliche Grundtyp einer Organvergütung aber nicht zwingend mit dem des Idealvereins übereinstimmen, sondern es dürfte im Gegenteil dem Regelfall entsprechen, dass solche Tätigkeit – so selten sie auch de facto sein mag²⁹⁰ – nur gegen Vergütung erfolgen wird. Dann muss aber die Verweisnorm insofern auch rechts(unter)formneutral gestaltet sein, wobei sich ein Verweis auf § 662 BGB gerade verbieten dürfte.

Diese Überlegung lässt sich auch mit den Darlegungen des historischen Gesetzgebers in Einklang bringen. In den Protokollen heißt es nämlich: „*Es könne nicht als der Normalfall hingestellt werden, daß der Vorstand einer Körperschaft seine Funktionen ohne jede Vergütung besorge [...]*“.²⁹¹ Zunächst fällt dabei auf, dass die Erläuterungen sehr allgemein von Körperschaften sprechen. Hierin zeigt sich das vielbeschworene Bild und Verständnis vom Verein als Prototyp aller Körperschaften.²⁹² Vorstand ist dabei aus heutiger Sicht freilich nicht im rechtstechnischen Sinne zu verstehen. Der Lösungsansatz, dass diese Aussagen so weit und allgemein gefasst sind, dass auch der Wirtschaftsverein hierunter fällt, lässt sich hiermit ohne Weiteres vereinbaren. Von der Wortwahl her spricht sogar einiges für diese Interpretation. Das zeigt sich schon darin, dass obiger Satz nahtlos wie folgt fortgesetzt wird:

²⁸⁸ Dennoch wird dies bisweilen so getan: Grambow, Rn. 217.

²⁸⁹ Sowie darüber hinaus durch den Verweis in § 54 BGB mittelbar, jedenfalls in entsprechender Anwendung, auch für die nichtrechtsfähigen Vereinstypen; vgl. ders., Rn. 2 f.

²⁹⁰ Vgl. zu Beispielen für diese Rechtsform sowie zu konkreten Zahlen zur Häufigkeit des Vorkommens Otto, in: jurisPK-BGB⁸, § 22 Rn. 4 m.w.N.

²⁹¹ Protokolle, S. 2338, zitiert nach Mugdan, Materialien Bd. 1, S. 611.

²⁹² Siehe hierzu bereits oben A.I, S. 6 ff.

„[...] möge auch bei den Vereinen mit idealen Tendenzen die Unentgeltlichkeit die Regel bilden.“ Hier findet also erstmals eine Spezifizierung statt, die eine deutliche Neigung zur prinzipiellen Unentgeltlichkeit der Vorstandstätigkeit in Nichtwirtschaftsvereinen erkennen lässt und damit im Umkehrschluss dafür sprechen kann, dass die sonstigen allgemeineren Aussagen immer zusammenfassend für alle Vereinstypen Geltung beanspruchen und dementsprechend keine Aussage für die in der vorliegenden Frage allein erheblichen Idealvereine beinhalten können.²⁹³

Zwar findet sich im Anschluss noch die relativierende Aussage, dass „[...] die anzuwendenden Vorschriften für den Auftrag keine spezifischen Grundsätze enthielten [...]“, andererseits wird aber auch ausgeführt, dass „der Rechtsprechung [...] mit dem Hinweise eine angemessene Direktive erteilt [werde], ohne daß damit die Entscheidung über die Natur des zu Grunde liegenden Rechtsverhältnisses vorgegriffen sei.“²⁹⁴ Ob man diese „angemessene Direktive“ nun als grundsätzliche Entscheidung für eine Unentgeltlichkeit der Tätigkeit von Vereinsvorständen (unter Umständen gar bishin zu solchen von Wirtschaftsvereinen) ansieht, oder aufgrund der Wortwahl eine eher beweisrechtliche Dimension und damit rein empirisch begründete Vermutung sehen möchte, bleibt dabei natürlich offen. Ein gewisses Befremden über diese undifferenzierte Darstellung der beiden Vereinstypen lässt sich zumindest dadurch abmildern, dass man sich vor Augen führt, dass selbst der wirtschaftliche Verein aus heutiger Sicht nicht als grundsätzlich gemeinnützigkeitsunfähig betrachtet wird.²⁹⁵

Das zweite historische, von Arnold angeführte Argument gegen ein Satzungserfordernis²⁹⁶ – die Tatsache nämlich, dass die erste Kommission durchaus noch aus dem Vereinsrecht auf eben diese (eine schlichte vertragliche Vergütungsmöglichkeit schon von Gesetzeswegen eröffnende) Norm des Auftragsrecht verwiesen hatte, was dann allein durch die Streichung dieser Norm im Rahmen der Neukonzeption des Auftragsrechts obsolet wurde, ist sachlich falsch. § 44 Abs. 2 BGB-E I verwies in der Tat auch auf den § 596. In diesem war aber nicht die Möglichkeit einer vertraglichen Vergütung geregelt. Stattdessen hatte die Norm in Absatz 1 folgenden Inhalt:

„Der Auftraggeber ist verpflichtet, dem Beauftragten nach Ausführung des Auftrages die vereinbarte Vergütung zu entrichten.“²⁹⁷

Der von Arnold unterstellte Norminhalt des § 596²⁹⁸ ist der des § 586 BGB-E I. Eben diese Norm ist aber vom ursprünglichen Verweis der Ersten Kommission gerade ausgenommen. Damit erstreckte sich der Verweis lediglich auf eine Norm, die die Neben- und Nachfragen eines etwaigen Vergütungsanspruchs regelte, nämlich solche der Fälligkeit und des etwaigen Untergangs des Anspruchs. Auf die zentrale und anspruchsbegründende Vergütungsnorm

²⁹³ Diese Textstelle wird übrigens im Zuge eines größeren wörtlichen Zitats bei Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (9) mit zitiert, im Anschluss erfolgt dann aber keine argumentative Auseinandersetzung mit dieser relativ hervorstechenden Aussage.

²⁹⁴ Protokolle, S. 2339, zitiert nach Mugdan, Materialien Bd. 1, S. 612.

²⁹⁵ Vgl. nur Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.31.

²⁹⁶ Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (8 f.).

²⁹⁷ Zitiert nach Mugdan, Materialien Bd. 2, S. XCVII. Ein zweiter Absatz regelte das Schicksal des Vergütungsanspruchs bei nachträglicher Unmöglichkeit oder Erlöschen des Auftrags durch Widerruf nach Beginn der Ausführung.

²⁹⁸ Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (8).

wurde selbst in der ersten Entwurfsform gerade nicht verwiesen. Man könnte daher erstens überlegen, ob es sich damit bei der Verweisung auf § 596 nicht sogar um ein redaktionelles Versehen handelte, was von der Zweiten Kommission schon allein aus dem Grund beseitigt wurde. Andererseits fügt sich auch der Verweis auf diese Teilnorm in das sonstige Verweisungsgefüge der nicht immer passenden Normen aus dem Auftragsrecht ein. Dabei liegt es zumindest näher, dass die Anhangsnorm aus Versehen mit zitiert wurde, als dass die Grundvergütungsnorm § 586 schlicht vergessen wurde. Somit gab es von vornherein keinen Verweis auf die einen Vergütungsanspruch begründende Norm. Das gilt umso mehr, wenn man sich erneut vor Augen führt, dass diese allgemeinen Normen des Vereinsrechts immer auch die Eigenarten eines wirtschaftlichen Vereins mitberücksichtigen mussten.

Interessant in diesem Zusammenhang ist auch der relativ neue § 31a BGB. Als Voraussetzung für die Rechtsfolge der Haftungsbeschränkungen verlangt er als Tatbestandsmerkmal ein Organmitglied, das entweder unentgeltlich tätig ist oder jedenfalls nicht mehr als 720 € (a.F.: 500 €) im Jahr an Vergütung erhält.²⁹⁹ Es findet sich hier erstmals ein expliziter Hinweis darauf, dass Organe sowohl unentgeltlich als auch gegen Vergütung tätig sein können, was sich zuvor aus § 27 Abs. 2 BGB nur mittelbar ableiten ließ. Zu den Voraussetzungen für die etwaige Vergütung schweigt die Norm verständlicherweise, da es sich dabei um eine bloße Vorfrage handelt. Dass die Unentgeltlichkeit aber an erster Stelle genannt wird, wird man als Indiz verstehen dürfen, dass der Gesetzgeber sie als Regelfall ansieht. Allerdings lässt sich diese Reihenfolge auch aus der Logik der Norm heraus erklären, dass Unentgeltlichkeit nun mal einen noch geringeren Gegenwert darstellt als eine geringe Vergütung. Damit lässt sich in letzter Instanz aus § 31a BGB in Sachen Satzungsvorbehalt keine eindeutige Erkenntnis ziehen.

Zudem ist auf die teleologische Erwägung hinzuweisen, dass die Vergütung von Organmitgliedern einen derart relevanten Punkt darstellt, dass sie als notwendiges Element der Vereinsverfassung einer Regelung allein schon aus Gründen des § 25 BGB bedürfte.³⁰⁰ Nach vorherrschendem Verständnis sind in der Satzung solche Regelungsmaterien zu verankern, die „das Vereinsleben bestimmende[n] Grundentscheidungen“ beinhalten.³⁰¹ Diese können sowohl in den zwingenden oder nicht abbedungenen Normen des kodifizierten Vereinsrechts zu finden sein, als auch in den Bestandteilen der Vereinssatzung.³⁰² An der Formulierung *Grundentscheidung* lässt sich aber schon ablesen, dass es sich hierbei gerade nicht um eine abschließende Gesamtordnung handeln soll und vor allem keine Detail- und Modalfragen festgelegt werden müssen. Damit scheidet die Bestimmung einer Vergütungshöhe schon von vornherein aus. Was genau ein zwingender Bestandteil der satzungsbestimmten Vereinsverfassung sein soll, ist in der Literatur und Rechtsprechung umstritten.³⁰³ Hauptmaßstäbe für

²⁹⁹ Zu der Entstehungsgeschichte dieser Norm und ihrer Anwendung siehe ders., in: NPLY 2009, 89–113; J. F. Orth, SpuRt 2010, 2; Piper, WM 2011, 2211; Roth, npoR 2010, 1; Wörle-Himmel/Endres, DStR 2010, 759 (760 f.); sehr kritisch Reuter, NZG 2009, 1368 (1369 ff.).

³⁰⁰ Vgl. Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (10 f.) m.w.N.

³⁰¹ BGH, Urteil v. 6.3.1967 (II ZR 231/64) BGHZ 47, 172–181; ders., Urteil v. 24.10.1988 (II ZR 311/87) BGHZ 105, 306–324.

³⁰² Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, § 25 Rn. 1.

³⁰³ Gute und kurze Übersichten bei Reuter, in: MüKo-BGB⁷, § 25 Rn. 5; sowie Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (10); ein weiteres stark diskutiertes Thema in diesem Zusammenhang sind Vereinsstrafen: siehe nur die ungewohnt breiten Ausführungen bei Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, § 25 Rn. 13–29.

die Begründung eines Satzungszwangs sind dabei regelmäßig die beiden Motive Mitgliederschutz und Schutz der Integrationsfunktion der Satzung und damit nur in Grenzbereichen organbezogene Perspektiven.³⁰⁴

Judikatur zur Einordnung der Vergütungsfrage fehlt indes, sodass parallele Wertungen herangezogen werden müssen. Dabei fällt der Mitgliederschutz als schützenswertes Telos in dieser Frage logischerweise aus, da eine bloße Verringerung des Vereinsvermögens insofern nicht ausreicht, als den Mitgliedern der direkte Zugriff hierauf ohnehin schon zivilrechtlich nicht zusteht.³⁰⁵ Die Einordnung der Vergütungsfrage in die Integrationsfunktion der Verfassung fällt aber auch nicht deutlich leichter. Zwar ist die wohl h.M. der Auffassung, dass für Fragen der „Zusammensetzung und Wirkungsweise der Organe“³⁰⁶ die Verfassungsqualität zu bejahen ist, allerdings wird dies nicht nur in vielen Einzelfragen anders gesehen,³⁰⁷ sondern schon semantisch ist die Unterordnung der Vergütung unter die *Wirkungsweise* fragwürdig. Der wertungsgemäße Vergleich mit den anerkanntermaßen satzungspflichtigen Festlegungen zu Vereinsstrafen³⁰⁸ trägt schon deshalb nicht, weil diese Materie in Hinsicht auf den Mitgliederschutz überdurchschnittliches Gewicht hat. Schon eher passt der Vergleich, dass die Pflichten der Mitglieder nicht zwingend zur Vereinsverfassung gehören, was nicht nur in Bezug auf die Höhe, sondern auch die Art der Mitgliedsbeiträge entschieden wurde.³⁰⁹ Dabei steht zwar fest, dass das *Ob* einer Beitragspflicht sehr wohl Teil der Vereinsverfassung ist, dies ist aber wiederum zumindest auch mit Mitgliederschutzinteressen zu begründen und lässt sich nicht ohne Weiteres auf die Rechte und Pflichten der Organmitglieder übertragen.

Alle diese Erwägungen helfen aber letztlich nicht weiter, weil sie zu dem (Trug-) Schluss führen, dass es einer Festlegung in der Satzung nicht zwingend bedürfte. Denn die Vereinsverfassung speist sich nun einmal aus mehr Quellen als nur dieser, wie zu Beginn dargelegt. Die Verfechter der Notwendigkeit einer Öffnungsklausel gehen hierbei gerade davon aus, dass sich die prinzipielle Unentgeltlichkeit bereits aus der Konzeption und der Auslegung des

³⁰⁴ Die Integrationsfunktion bezeichnet Reuter, in: MüKo-BGB⁷, § 25 Rn. 1 plastisch wie folgt: „[Die Verfassung] vereinigt die Vereinsmitglieder unter einer Leitidee (Zweck), gestaltet diese Idee im Einzelnen aus und erzeugt so im Wege rechtlichen (und moralischen) Drucks ein Handeln der Mitglieder, das die Idee real verwirklicht.“; weiterführend hierzu Reuter, ZHR 148 (1984), 523–554 (527 f.).

³⁰⁵ So überzeugend Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (11). Insofern überzeugt die Begründung eines Satzungserfordernisses mit dem Grundsatz des *volenti non fit iniuria* bei Wickert, NWB 2013, 3239 (3242) nicht.

³⁰⁶ Reuter, ZHR 148 (1984), 523–554 (530).

³⁰⁷ Ders., ZHR 148 (1984), 523–554 (531).

³⁰⁸ Beispielhaft weil bis hin zur Regelung der Kosten des zugehörigen Vereinsverfahrens reichend BGH, Urteil v. 6.3.1967 (II ZR 231/64) BGHZ 47, 172–181; ders., Urteil v. 25.10.1983 (KZR 27/82) BGHZ 88, 314–320; ders., Urteil v. 24.10.1988 (II ZR 311/87) BGHZ 105, 306–324; Eilenberger, in: Palandt⁷⁷, § 25 Rn. 13 ff.; Reuter, in: MüKo-BGB⁷, § 25 Rn. 5 m.w.N.

³⁰⁹ Wenn auch in prozessual nicht allzu präzedenter Form: BGH, Versäumnisurteil v. 19.7.2010 (II ZR 23/09) NJW 2010, 3521 (3522); anders in Bezug auf die *Art* der Beitragspflicht noch Reuter, ZHR 148 (1984), 523–554 (535).

positivierten Rechts ergibt.³¹⁰ Dann wäre jede Festlegung in der Satzung ohnehin rein deklaratorisch.³¹¹

Als nicht gänzlich unbedeutend kann auch die in § 40 BGB festgelegte Disponibilität des Verweises in § 27 Abs. 3 angesehen werden. Man könnte hier hinter das Verständnis vermuten, dass der Verweis auf das Auftragsrecht eine grundsätzliche aber disponible Entscheidung für die Ehrenamtlichkeit darstelle.³¹² Ebenso ließe sich aber auch hineinlesen, dass der Verweis auf das Auftragsrecht auch deshalb disponibel sein muss, weil er schon von sich aus nicht geeignet ist, das Verhältnis zwischen Organ und Körperschaft abschließend zu regeln, da er sich zur Frage speziell der Vergütung nicht äußert und auch ein Verweis auf eine Regelung zur Aufwandsentschädigung im Umkehrschluss eine Vergütung nicht zwingend ausschließt, weil zwischen den beiden Anspruchsarten kein konzeptionelles Ausschließlichkeitsverhältnis besteht. Gerade letztes Argument wird zwar auch von *Arnold* für seine Zwecke bemüht,³¹³ überzeugt aber – wenn überhaupt – in beide Richtungen.

In Verbindung mit der seit jeher bestehenden offensichtlich bewussten (Ausnahme-) Möglichkeit einer vertraglichen Vergütung in § 27 Abs. 2 S. 1 BGB ist dies in der Tat ein Argument. Der fehlende Wille des Gesetzgebers zur abschließenden rechtlichen Ausgestaltung des Verhältnisses findet sich auch in den historischen Materialien. Es heißt dort wörtlich:

*„Der RedKom. wurde vorbehalten, bei der Fassung des § 26 [i.e. die Verweismorm (s.o.)] klarzustellen, daß mit der Anziehung der erwähnten §§ 588 bis 595 keineswegs beabsichtigt werde, das Rechtsverhältnis zwischen dem Vorstande und der jur. Person ausschließlich und erschöpfend nach den Grundsätzen des Auftrages zu regeln.“*³¹⁴

Von diesem Vorbehalt wurde dann tatsächlich insofern Gebrauch gemacht, als dass der dem heutigen § 27 Abs. 2 entsprechende § 26 Abs. 2 BGB-E I die neben der Bestellung bestehenden Ansprüche nicht mehr als „Entschädigungsansprüche aus bestehenden Verträgen“, sondern vielmehr als „Anspruch[es] auf die vertragsgemäße Vergütung“ darstellt.³¹⁵

Es überzeugt nicht, daraus abzuleiten, dass das organschaftliche Rechtsverhältnis damit ganz grundsätzlich unbestimmt und bestimmungsoffen konzipiert werden sollte und folglich eine Vergütung keiner abweichenden Festlegung in der Satzung bedürfte. Denn ebenso gut ließe

³¹⁰ Wobei sich bei der Auslegung insofern natürlich durchaus erhebliche Probleme in Bezug auf die Grenze des nicht vorhandenen Wortlauts ergeben.

³¹¹ Zu den Rechtsfolgen im Falle eines Verstoßes gegen die Satzungsregelungsbedürftigkeit siehe Reuter, ZHR 148 (1984), 523–554 (538 ff.).

³¹² So wohl, statt aller K. Schmidt, S. 416: „unentgeltliche Tätigkeit [wird] vom Gesetzgeber als Normalität angesehen“, der sogar davon ausgeht, dass das Verhältnis damit abschließend als unentgeltlich ausgestaltet sei, wobei es sich dennoch um ein körperschaftliches Rechtsverhältnis sui generis und gerade nicht um ein Auftragsverhältnis handle (s. dort Fn. 49 mit Verweis auf Flume, § 10 I 2).

³¹³ Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (8). Zur Begründung des potentiellen Nebeneinanders der beiden Ansprüche verweist dieser beispielhaft auf die entgeltliche Geschäftsbesorgung in § 675 BGB.

³¹⁴ Protokolle, S. 2338, zitiert nach Mugdan, Materialien Bd. 1, S. 611.

³¹⁵ Normenwortlaut bei ders., Materialien Bd. 1, S. LX.

sich in § 27 Abs. 2 S. 1 hineinlesen, dass dort nur dargestellt wird, dass die prinzipielle Unentgeltlichkeit nicht abschließend und damit unter Umständen indisponibel geregelt werden sollte, sondern auch Ausnahmen oder Überlagerungen hiervon in vertraglicher Form möglich sein sollen. Insofern ist es auch folgerichtig, dass sich dies nicht unmittelbar in einer Regelung niederschlägt, sondern in einem Nebensatz im Zuge der Widerruflichkeit der Bestellung an passant festgestellt wird, wodurch die Regelung einen weniger prinzipiellen Charakter hat. Damit lässt sich festhalten, dass der indirekte Hinweis auf eine Vergütungsmöglichkeit und das dadurch indizierte, historisch belegte Fehlen einer abschließenden Charakterisierung der Regel- und Grundstrukturen des Vereins keinen zwingenden Schluss auf eine prinzipielle Unentgeltlichkeit zulässt. Nur weil Ausnahmen materiell zulässig sind, heißt das aber nicht, dass diese auch ohne Verankerung in der Satzung formell rechtmäßig realisiert werden können. Dass die Unentgeltlichkeit aber beim Idealverein die Regel darstellen dürfte, war auch die Auffassung des historischen Gesetzgebers, wie die Materialien unzweifelhaft belegen.³¹⁶

Die Rechtsprechung ist jedenfalls – wie von *Arnold* treffend dargelegt – in dieser Hinsicht wenig ergiebig. Es gibt keine höchstrichterliche Judikatur, die sich in entscheidungserheblicher Weise mit der prinzipiellen Vergütungskonzeption des Idealvereins auseinandersetzt. Die vorhandenen Entscheidungen niedriger oder finanzgerichtlicher Instanzen sind dabei auch sehr stark wechselbezüglich und stehen und fallen mit dem BGH-Urteil von 1987³¹⁷, dessen geringe Aussagekraft bereits herausgearbeitet worden ist.

Zusammenfassend muss zwar zugestanden werden, dass die Rechtslage vor dem ESG bezüglich der grundsätzlich unentgeltlichen Tätigkeit von Vereinsvorständen nicht vollends eindeutig war und einer gewissen Präzisierung durch den Gesetzgeber bedurfte. Die neuere Auffassung, dass es einer Öffnungsklausel nicht bedürfe, war indes nicht im Mindesten so überzeugend wie einige Neuauflagen der Kommentare glauben machen wollten.³¹⁸ Für die widersprüchlichen Aspekte der Gesetzgebungsgeschichte lassen sich allenthalben auch alternative Erklärungs- und Interpretationsansätze finden, insbesondere die einheitliche Regelung von Wirtschafts- und Idealverein. Folglich ist davon auszugehen, dass auch vor Konkretisierung durch das ESG der gesetzliche Regelfall der Unentgeltlichkeit einer Tätigkeit im Idealverein nur durch eine entsprechende Öffnungsklausel umgestaltet werden konnte.

bb. Rechtliche Lage seit 1.1.2015

Der Gesetzgeber hat aufgrund der Bedeutung, die dem Streit um die Unentgeltlichkeit der Vorstandstätigkeit und seinen Auswirkungen innewohnt – erst recht seit das *BMF* die Implikationen dieser Frage für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ins Gedächtnis gerufen hat – und aufgrund der Tatsache, dass Unsicherheiten bürgerschaftliches Engagement verhindern können, reagiert und im Rahmen des „Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes“³¹⁹ eine explizite

³¹⁶ Siehe oben A.II.3.c.aa(3), S. 47.

³¹⁷ BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745.

³¹⁸ So klingt auch *Arnold*, in: *MüKo-BGB*⁷, § 27 Rn. 44 f. aus nunmehr retrospektiver Warte eher verständlich.

³¹⁹ Gesetz vom 21.3.2013 (BGBl. I, S. 556) – in Kurzform auch als „Ehrenamtsstärkungsgesetz“ (ESG) bezeichnet. Vgl. überblicksartig hierzu Graffe, in: *NPLY* 2012/2013, 159–173; Hüttemann, *DB* 2013, 774; mit zivilrechtlichem Schwerpunkt Reuter, *npOR* 2013, 41; Saenger/Al-Wraikat, *ZStV* 2013, 128; Schauhoff/Kirchhain, *FR* 2013, 301 jeweils m.w.N.

Verankerung der Unentgeltlichkeit der Vorstandstätigkeit im Vereinsrecht geschaffen. Gem. Art. 6 Nr. 1 selbigen Gesetzes wurde § 27 Abs. 3 BGB um folgenden Satz ergänzt: „Die Mitglieder des Vorstands sind unentgeltlich tätig.“³²⁰ Aufgrund der unveränderten Nennung des § 27 Abs. 3 im Rahmen des § 40 BGB ist damit festgelegt, dass den gesetzlichen Regelfall zwar die Unentgeltlichkeit darstellt, diese aber durch Satzungsbestimmungen abbedungen werden kann. Einer solchen Regelung bedarf es damit ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Ergänzung zwingend, sofern eine Vergütung gewährt werden soll.³²¹ Das Gesetz wurde am 21.3.2013 ausgefertigt und verkündet.³²² Ähnlich wie die dem ursprünglichen BMF-Schreiben nachfolgenden Erlasse, gewährt der Gesetzgeber den Vereinen aber eine Übergangsfrist zur Umsetzung des Satzungserfordernisses. Art. 12 Abs. 4 des Ehrenamtsstärkungsgesetzes bestimmt, dass die Ergänzung des § 27 Abs. 3 BGB erst ab dem 1. Januar 2015 gilt.³²³

Damit gehört der Streit um das Satzungserfordernis von Organvergütungen im Vereinsrecht jedenfalls für Sachverhalte ab dem 1. Januar 2015 der Vergangenheit an. Der Gesetzgeber hat den tradierten gesetzlichen Regeltypus damit entgegen neuerer Stimmen in der Literatur positiviert. Folglich besteht ein Anspruch auf Zahlungen, die nicht bloßen Aufwendersersatz darstellen (insbesondere weil sie Zeitaufwand ausgleichen oder pauschal erfolgen und nicht offensichtlich unterhalb der Höhe tatsächlich erfolgter Aufwendungen liegen), nur, wenn die Satzung für die Zahlungsempfänger eine Vergütung ausdrücklich zulässt. Damit ist auch geklärt, dass als Rechtsgrundlage für eine Vergütung und die hierzu notwendigen Verträge allein eine Satzungsregelung dienen kann. Etwaige Überlegungen, ob hierzu auch ein Beschluss der Mitgliederversammlung oder ähnliche Willensbekundungen vergleichbarer Gremien ausreichen, erübrigen sich damit ebenso.³²⁴

cc. Rechtliche Lage zwischen Gesetzesverkündung in Inkrafttreten

Wie bereits dargestellt, trat die Regelung zur Unentgeltlichkeit der Vorstandstätigkeit erst zum 1.1.2015 in Kraft.³²⁵ Damit bleibt strengenommen für Sachverhalte innerhalb der Übergangsfrist die Unklarheit der zivilrechtlichen Situation bestehen. Folgen für die steuerliche Ebene hat dies an und für sich nicht, da die gefestigte Verwaltungsauffassung damit eine zusätzliche Stütze gefunden hat und ein Meinungswandel endgültig rein hypothetisch sein dürfte. Selbst wenn also zivilrechtliche Zweifel bestehen bleiben würden, müssten gemeinnützige Vereine allein aus Gründen der Anerkennung der Gemeinnützigkeit die Satzung ent-

³²⁰ Gesetz vom 21.3.2013 (BGBl. I, S. 556 [559]).

³²¹ So auch Wickert, NWB 2013, 3239 (3241 f.).

³²² Vgl. BT-Drs. 17/12123, 5; Plenarprotokoll 17/220, 27358; BR-Drs. 73/13, 1; BGBl. I, 556.

³²³ BGBl. I, 556 (560); zu der Motivation für die Übergangsvorschrift BT-Drs. 17/12123, 23; Saenger/Al-Wraikat, ZStV 2013, 128 (128); verwundert über die Zeitdauer eben dieser zeigten sich Otto, in: jurisPK-BGB⁶, § 27 Rn. 39.2 (Ergänzung); sowie („merkwürdigerweise“) Reuter, npoR 2013, 41 (41 f.).

³²⁴ So jedenfalls Wickert, NWB 2013, 3239 (3242).

³²⁵ BGBl. I, 556 (560 [Art. 12 Abs. 4]).

sprechend der zivilrechtlich erst ab 2015 geforderten Festlegungen ausgestalten und zumindest eine Öffnungsklausel aufnehmen.³²⁶ Die unsichere Rechtslage besteht demnach eigentlich nur noch für Vereine (und vergleichbare Rechtsformen) fort, die nicht gemeinnützig sind.³²⁷

Zum Sinn und Zweck der überraschend³²⁸ langen Übergangsregelung heißt es in Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags:

*„Damit Vereine und Stiftungen, die ihren Vorstandsmitgliedern eine Vergütung gewähren wollen, aber deren Satzung die Vergütungsmöglichkeit noch nicht vorsieht, die satzungsmäßigen Voraussetzungen schaffen können, soll § 27 Absatz 3 Satz 2 BGB erst am 1. Januar 2015 in Kraft treten.“*³²⁹

Daraus spricht eine gewisse Motivation, dass es dieser Übergangsvorschrift lediglich bedürfe, um den betroffenen Körperschaften eine gewisse Zeit zur Änderung zu lassen, gleichzeitig beinhaltet die Ausführung aber den Gestus, dass die Gesetzesänderung eine reine Klarstellungsfunktion hat und den schon immer geltenden Regelungsgehalt zur Vorstandsvergütung nur in explizite Form kleidet. Diese Klarstellungsfunktion wird insbesondere von den Vertretern des Satzungserfordernisses bemüht, die mit dieser Feststellung rückwirkend ihren alten Argumenten mehr Gewicht verleihen wollen.³³⁰ Der Gesetzgeber geht mithin davon aus, mit dieser Regelung lediglich das unmissverständlich auszudrücken, was schon immer galt. Warum es hierzu jedoch einer derart langen Übergangszeit – immerhin fast zwei Jahre – bedürfen soll, wenn diese Ergänzung ohnehin nur eine Selbstverständlichkeit darstellt, wird nicht ersichtlich und ist jedenfalls für Idealvereine widersprüchlich.

Problematisch ist diese Übergangsvorschrift theoretisch auch in Bezug auf die hiervon divergierende Umsetzungsfrist des *BMF* aus den oben dargestellten Schreiben. Aus gemeinnützigkeits- also steuerrechtlicher Perspektive hatten die Vereine lediglich bis zum 31.12.2010 Gelegenheit zur Anpassung ihrer Satzungen an die entsprechenden Vorgaben.³³¹ Diese Frist müsste erneut verlängert werden, um mit der zivilrechtlichen Lage in Einklang gebracht zu werden und die steuerbegünstigten Körperschaften so vor entsprechenden Konsequenzen einer noch nicht erfolgten Umsetzung zu bewahren, wie von der Übergangsfrist augenscheinlich intendiert. Das würde allerdings wiederum Probleme mit sich bringen, wenn einigen Körperschaften mangels Satzungsänderung für die Veranlagungszeiträume 2011 und 2012 bereits die Gemeinnützigkeit verwehrt wurde und die hieraus resultierenden Steuerlasten rückabgewickelt werden müssten, wenn rückwirkend eine Fristverlängerung in Kraft gesetzt

³²⁶ So auch Graffe, in: NPLY 2012/2013, 159–173 (171).

³²⁷ Zur (eingeschränkten) Haftung der Organwalter für Rechtsirrtümer bei unklarer Rechtslage siehe unter Verweis auf die aktienrechtliche Literatur Hüttemann, in: FS Baums, 623–639 (635).

³²⁸ Otto, in: jurisPK-BGB⁶, § 27 Rn. 39.2 (Ergänzung); Reuter, npoR 2013, 41 (41 f.).

³²⁹ BT-Drs. 17/12123, 23.

³³⁰ So wird die Gesetzesänderung beispielsweise „nur eine gebotene juristische Klarstellung“ genannt: Geckle, Ehrenamtsstärkungsgesetz.

³³¹ BMF-Schreiben v. 14.10.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), BStBl I 2009, 1318.

würde. Dementsprechend ist eine solche Anpassung seitens des *BMF* logischerweise ausgeblieben.³³²

Die Behauptung einer Klarstellung kann indes bei näherer Betrachtung – insbesondere für die Stiftung³³³ – auch eine unterschwellige Gesetzesänderung zu verhehlen versuchen. Die Frist hätte auf die darin enthaltene mittelbare Feststellung der vorherigen (divergierenden) Rechtslage keinerlei Auswirkung. Soll die Übergangsfrist ausreichende (Schutz-) Wirkung entfalten, müsste die Rechtslage bis zum 1.1.2015 als dieser prinzipiellen Unentgeltlichkeit gegenüber angesehen werden. Dies wird durch die sich – in Gestalt der Länge der Übergangsfrist – indirekt offenbarenden Zweifel des Gesetzgebers unterstrichen. Damit muss sich dieser beim Wort nehmen lassen, sodass bis Januar 2015 keine zivilrechtlichen und damit mittelbar – entgegen der bisherigen *BMF*-Schreiben – auch keine steuerrechtlichen Verstöße in der Gewährung einer Vergütung erblickt werden können.³³⁴

d. „Ehrenamtlichkeit“ in Satzung explizit verankert

Ein ganz anderes Problem – nämlich eines der konkreten Auslegung eines Begriffes im Zusammenhang einer Satzung – ergibt sich, wenn in den Statuten die Vorstandstätigkeit als *ehrenamtlich* charakterisiert wird.³³⁵ Der Begriff wird nämlich weder im BGB noch an anderer Stelle in allgemeingültiger Form legaldefiniert.³³⁶ Damit ist zunächst unklar, ob dieser Satzungspassus lediglich deklaratorische Funktion hat und die *Ehrenamtlichkeit* als Synonym für die ab 2015 in § 27 Abs. 3 S. 2 BGB explizit geforderte – und glücklicherweise insofern unmissverständliche – *Unentgeltlichkeit* verstanden wird,³³⁷ oder ob diesem ein weiteres Verständnis dieses Wortes zugrunde liegt.³³⁸ Letztendlich werden wie so oft die konkreten Umstände der Körperschaft sowie satzungsinhärente systematische Erwägungen den endgültigen

³³² Siehe nur den danach ergangenen AEAO Nr. 24 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 sowie dazu Hüttemann, BRJ 02/2014, 127 (443).

³³³ Siehe hierzu genauer unten B.II.2.b.aa, S. 107.

³³⁴ So demnach auch Reuter, npoR 2013, 41 (42); Hüttemann, DB 2013, 774 (779); für die Stiftung auch Arnold, in: NPLY 2012/2013, 63–80 (78).

³³⁵ Zu weiteren verwandten Begrifflichkeiten (Neues Ehrenamt, Freiwilligenarbeit, Volunteering sowie Bürgerschaftliches Engagement) und deren Abgrenzung untereinander siehe Götz, S. 12 f.

³³⁶ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 159; Gaukster, KSzW 2014, 206 (209); Hüttemann, DB 2009, 1205 (1207); Menges, S&S (Rote Seiten) 2/2000, 1 (2).

³³⁷ Vgl. zur insofern ebenso gelungenen Formulierung des § 31a BGB Wörle-Himmel/Endres, DStR 2010, 759 (760). Der Begriff der *Ehrenamtlichkeit* sei demgegenüber „nicht abgrenzbar“ und ein „schillernder Begriff“. Anders noch OFD Frankfurt, Rundverfügung v. 11.1.2010 (S 0174 A–19–St 53), KSt-Kartei HE § 5 KStG Karte H 204, die als Öffnungsklausel die Formulierung, dass eine Vorstandstätigkeit „grundsätzlich ehrenamtlich ausgeübt“ wird, ausreichen lässt.

³³⁸ In diese Richtung könnte man – allerdings richtigerweise ohne rechtliche Konsequenz der begrifflichen Unterschiedlichkeit – J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2227) verstehen, der *unentgeltlich* als Steigerung zu *ehrenamtlich* begreift („oder gar ‚unentgeltlich[e]‘“); ähnlich Tötter, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 17 Rn. 8.

Ausschlag für das Verständnis dieser Formulierung geben müssen. Bei Abwesenheit belastbarer Anhaltspunkte dieser Art muss man derweil auf ein allgemeines Verständnis dieses Wortes zurückgreifen können. Die Meinungen hierzu divergieren in der Literatur.³³⁹

Nach im Grunde einhelliger Auffassung ist die ehrenamtliche Tätigkeit ein Typusbegriff³⁴⁰, wird aber im Wesentlichen durch drei Merkmale charakterisiert.³⁴¹ Neben der gleichsam unstreitigen wie selbstverständlichen *Freiwilligkeit* der Tätigkeit³⁴² sind das eine gewisse, zumindest neben anderen Motivationsgründen bestehende *Gemeinwohlorientierung* sowie eine grundsätzliche *Unentgeltlichkeit*.³⁴³ Neben der auf der Hand liegenden Freiwilligkeit³⁴⁴ bietet auch die Gemeinwohlorientierung in Grenzbereichen einige Streitfragen.³⁴⁵

aa. Genauer: Unentgeltlichkeit

Deutlich umstrittener und weniger trennscharf ist hingegen das Kriterium der (grundsätzlichen/prinzipiellen) *Unentgeltlichkeit*. Sie bedeutet in rechtlicher Hinsicht nicht, dass die ehrenamtlich tätige Person keinerlei finanzielle Leistungen erhält. Gerade der Ersatz von getätigten Aufwendungen – auch wenn die persönliche Übernahme solcher Kosten für viele Engagierte aufgrund ihrer altruistischen Beweggründe faktisch eine Selbstverständlichkeit darstellt³⁴⁶ – fällt nicht hierunter, beziehungsweise schadet einer Unentgeltlichkeit im Rechtsinne nicht.³⁴⁷ Es gibt indes durchaus Anhaltspunkte dafür, dass selbst die Zahlung gering-

³³⁹ Gegen eine prinzipielle Unvereinbarkeit von Ehrenamtlichkeit und gewisser Vergütung beispielsweise BFH, Beschluss v. 8.8.2001 (I B 40/01) BFH/NV 2001, 1536–1539 (II. C. 3. b); Kolbe, DSzR 2009, 2465 (2466); wohl auch Mecking, S&S 4/2009, 43 (44); Reuter, NZG 2009, 1368 (1370). Dazu, dass dies die empirische Forschung auf diesem Gebiet erschwert Menges, S&S (Rote Seiten) 2/2000, 1 (2).

³⁴⁰ Der damit eine wertende Zuordnung verlangt: Stadie, in: Stadie-USTG³, § 4 Nr. 26, Rn. 13.

³⁴¹ Neben dem hier untersuchten *materiellen* Begriffsverständnis weist der BFH zu Recht darauf hin, dass daneben „zu den ehrenamtlichen Tätigkeiten [ebenso] die Tätigkeiten [gehören], die in einem Gesetz ausdrücklich als solche genannt werden, [oder] die nach dem allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicherweise als ehrenamtlich bezeichnet werden [...]“, es demnach also auch einen *formellen* und einen etwa als *traditionell-empirisch* zu bezeichnenden Begriffsinhalt gibt, ohne dass damit etwas über deren rechtliche Relevanz ausgesagt wäre. BFH, Urteil v. 4.5.1994 (XI R 86/92) BStBl II 1994, 773–775 (774) (=BFHE 174, 573); ders., Urteil v. 14.5.2008 (XI R 70/07) BStBl II 2008, 912–916 (915) m.w.N. sowie ders., Urteil v. 27.7.1972 (V R 33/72) BStBl II 1972, 844 (Rz. 8) (=BFHE 106, 479).

³⁴² Vgl. nur Götz, S. 11.

³⁴³ Vgl. Gaukster, KSzW 2014, 206 (209 ff.); Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 48 ff. (allerdings unter dem eigenen Schlagwort „bürgerschaftliches Engagement“); Petzschke, S. 15 ff. Zu etwaigen zusätzlichen Kriterien oder Einschränkungen siehe Gaukster, KSzW 2014, 206 (209 ff.); Petzschke, S. 23 ff.; Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 53 ff.

³⁴⁴ Genauer bei dies., Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 49 f.; Petzschke, S. 19 ff.

³⁴⁵ So etwa, ob unbezahlte Praktika, familiäre oder selbsthilfemäßige Tätigkeiten oder solche in Parteien, Berufsverbänden oder Religionsgemeinschaften hierunter fallen: Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 50 ff.; Petzschke, S. 22 f.

³⁴⁶ So auch Petzschke, S. 146.

³⁴⁷ Menges, S&S (Rote Seiten) 2/2000, 1 (3); Schäfer, in: MüKo-BGB⁷, § 670 Rn. 1.

wertiger Vergütungen zusätzlich zu etwaigem Aufwendungsersatz einer Betrachtung und Behandlung als ehrenamtlich nicht zwingend im Wege steht.³⁴⁸ Dies speist sich vor allem aus der Verwendung des Begriffes *ehrenamtlich* im allgemeinen Sprachgebrauch³⁴⁹ und in Normtexten.³⁵⁰

(1) Allgemeiner Sprachgebrauch

Der Duden definiert das Ehrenamt als „[ehrenvolles] (besonders öffentliches) Amt, das überwiegend unentgeltlich ausgeübt wird“.³⁵¹ Dabei ist gerade interessant, dass schon in dieser rechtsuntechnischen Annäherung an den Begriff der unentgeltliche Charakter durch die Formulierung „überwiegend“ relativiert wird. Dies kann allerdings dadurch erklärt werden, dass – ein auch bei einem engen Verständnis von Ehrenamtlichkeit zulässiger – Aufwendungsersatz vom Laien als „Entlohnung“ wahrgenommen werden dürfte. Das „überwiegend“ ist demnach keine zwingende Öffnung für eine Vergütung. Demgegenüber umfassen die angegebenen Synonyme für das Adjektiv *ehrenamtlich* „freiwillig, für einen Gotteslohn, ohne Bezahlung/Entgelt, um Gotteslohn, umsonst, unentgeltlich“.³⁵²

Auch einige empirische Erhebungen aus dem Kontext des Dritten Sektors weisen in eine ähnliche Richtung.³⁵³ Demnach ist das Begriffsverständnis grundsätzlich eher diffus und sehr breit gefasst, eine ganz überwiegende Unentgeltlichkeit dürfte sich aber als gemeinsamer Nenner festmachen lassen.³⁵⁴ Nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch, der allerdings höchstens als erster Anhaltspunkt dienen kann, sind die Begriffe damit grundsätzlich synonym zu verstehen.³⁵⁵

³⁴⁸ Grds. hierzu Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 53; Petzschke, S. 16 ff.; manche unterscheiden hierbei zwischen „unechtem“ (i.e. zumindest geringe Vergütung) und „echtem“ Ehrenamt: Engel, S. 38 ff.; Gitter, in: FS Kraft, 101 (103 ff.); Menges, S&S (Rote Seiten) 2/2000, I (3); mit anderen Begriffen (*formal/klassisch*) auch Gaukster, KSzW 2014, 206 (209 f.). Kritisch zu dieser wertungsmäßigen Differenzierung aber Eichenhofer, in: FS Werner, 60–72 (65); Petzschke, S. 52.

³⁴⁹ Zu dessen Aussagekraft für das Verständnis eines Tatbestandsmerkmals siehe Koch/Rüßmann, S. 126 ff.; Larenz/Canaris, S. 141; kritisch hierzu: Christensen, S. 78 ff.

³⁵⁰ Zu diesem Verfahren als Mittel zum Aufspüren von Gemeinsamkeiten siehe Demko, S. 26 mit Bezug auf Ryu/Silving, ASRP 1973, 57 (80).

³⁵¹ Duden, Stichwort: Ehrenamt (Online-Ausgabe).

³⁵² Ders., Stichwort: Ehrenamt (Online-Ausgabe).

³⁵³ Vgl. zum allgemeinen Begriffsverständnis auf Grundlage empirischer Erhebungen Götz, S. 10 f.; Sandberg/Graf Strachwitz, ZStV 2015, 210.

³⁵⁴ Das zeigt sich schon daran, dass bei einer teilweisen Vergütung die durch entsprechende Attribute ergänzten Begriffe „bezahltes“ bzw. „vergütetes Ehrenamt“ gebräuchlich sind: vgl. Sandberg/Graf Strachwitz, ZStV 2015, 210 (210) m.w.N. Wäre eine (gewisse) Vergütung dem Begriff bereits an und für sich inhärent, bedürfte es solcher Zusätze nicht. Soweit dies. ebd. (S. 212) zu dem Schluss kommen, dass die Begriffe nicht deckungsgleich verstanden werden, weil sich selbst als Ehrenamtliche definierende Befragte mitunter nicht unerhebliche Vergütungen für ihre Tätigkeit erhalten, dürfte sich dies hauptsächlich auf ein Fehlverständnis des Begriffs der *Aufwandsentschädigung* zurückführen lassen. Ehrenamtlich tätig ist also nach landläufigem Verständnis zumindest jeder, der höchstens eine Aufwandsentschädigung bekommt.

³⁵⁵ So auch Dehesselles/Katzer/Zayoz, S. 11. Dabei ist jedoch interessant, dass dies nur in die eine Richtung der Fall ist. *Ehrenamtlich* ist also kein Synonym für *unentgeltlich*, wobei die dortige

(2) Gesetzesübergreifende Begriffsschau

Die Begriffe *Ehrenamt* oder *ehrenamtlich* tauchen in verschiedenen Gesetzen in unterschiedlichen Kontexten auf, teils als Tatbestandsmerkmal einer Anspruchsgrundlage, teils in Begleitnormen oder Ausschlussgründen. Dabei liegt der Gedanke nahe, dass alle diese Begriffe in ihrem konkreten Zusammenhang etwas gemeinsam haben und dabei erst in der Gesamtschau deutlich wird, ob es ein einheitliches Begriffsverständnis und damit eine einheitliche Haltung zur Unentgeltlichkeit gibt.

(a) Zivilrecht

Im Bürgerlichen Gesetzbuch taucht der Begriff an unterschiedlichen Stellen auf. Zunächst einmal spielt er bei der Haftungserleichterung für Organmitglieder, besondere Vertreter und Mitglieder in §§ 31a, 31b (n.F.) BGB eine Rolle.³⁵⁶ Nach dem Sinn und Zweck dieser Normen sollen sie ehrenamtlich tätige Organ- oder Vereinsmitglieder in ihrer Haftung privilegieren, wobei unter den Tatbestand der jeweiligen Norm sowohl unentgeltlich Tätige als auch Personen fallen, die eine geringe Vergütung bis zu einer jährlichen Höhe von 720 € (n.F.) erhalten. Diese Grenze ist § 3 Nr. 26a S. 1 EStG entlehnt, wie sich auch an der parallelen Anpassung im Rahmen des Ehrenamtstärkungsgesetzes zeigt.³⁵⁷ Demnach sind geringfügig vergütete Mitglieder der Körperschaft oder ihrer Organe zumindest in der Rechtsfolge teleologisch den unentgeltlich Tätigen gleichgestellt. Ob hierdurch aber das prinzipielle Verständnis von ehrenamtlicher Tätigkeit in diese Richtung ausgeweitet werden sollte, ist höchst fraglich. Naheliegender ist, dass hiermit lediglich eine effektive Ausnutzung der besagten Steuerbefreiungen ermöglicht werden sollte, weil die Haftungsrisiken sonst eine Annahme der kaum mehr als einen Symbolwert darstellenden geringen Vergütungen als wenig ratsam erscheinen ließen.³⁵⁸

Im BGB sind überdies auch die rechtliche Betreuung (§§ 1896 ff.) und die Vormundschaft (§§ 1773 ff.) als ehrenamtliche Ämter ausgestaltet. Dies zeigt sich vor allem an der Subsidiarität der Bestellung eines Berufsbetreuers in § 1897 Abs. 6 S. 1 sowie der grundsätzlichen

Aufzählung erstens kaum als abschließend angesehen werden kann und zweitens „ehrenamtlich“ auch aus dem Grunde nicht ohne Weiteres als Synonym für „unentgeltlich“ verwendet werden kann, weil noch weitere Aspekte, insbesondere die Freiwilligkeit, hinzutreten müssen. Dem Bedeutungswandel des Begriffsbestands der „Ehre“ widmet sich Pankoke, in: Hdb Stiftungen, 637–670 (641 ff.).

³⁵⁶ Ursprünglich nur als § 31a zur Haftungserleichterung von Vereinsvorstandsmitgliedern konzipiert, vgl. „Gesetz zur Begrenzung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen“ vom 28.9.2009 (BGBl. I, S. 3161). Zur Einführung dieser Norm Arnold, in: NPLY 2009, 89–113; J. F. Orth, SpuRt 2010, 2; Reuter, NZG 2009, 1368. Zur Neufassung Hüttemann, DB 2013, 774 (777 f.) sowie Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (311 f.).

³⁵⁷ Vergleiche nur die Stellungnahme des Rechtsausschusses BT-Drs. 16/13537, 4. Hierzu ist allerdings anzumerken, dass im Rahmen eben dieser Norm die Frage der Unentgeltlichkeit der Beschäftigung keinerlei Rolle spielt oder aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise spielen kann („Einnahmen aus *nebenberuflichen Tätigkeiten* im Dienst oder Auftrag [...]“) – vgl. auch Hüttemann, DB 2009, 1205 (1208); Wörle-Himmel/Endres, DStR 2010, 759 (761).

³⁵⁸ So wohl auch BT-Drs. 16/13537, 4, in welcher der Rechtsausschuss diese Erwägungen anreißt und derart geringvergütete Tätigkeit als „überwiegend ehrenamtlich“ bezeichnet. Hingegen Beurteilung als „letztlich synonym“ bei J. F. Orth, SpuRt 2010, 2 (3).

Unentgeltlichkeit in § 1836 Abs. 1 S. 1. Allerdings findet sich dazu bereits im folgenden Satz eine Ausnahme für Berufsbetreuer, sowie in § 1835a – der über § 1908i Abs. 1 auch auf die Betreuung Anwendung findet – eine pauschalierte Aufwandsentschädigung, deren Höhe auch durchaus in Richtung Entgeltlichkeit weist. Schon allein aus der explizit ausnahmegeneigten Gesamtkonzeption der beiden Rechtststellungen lassen sich zu einem allgemeinen Verständnis von Ehrenamt damit kaum belastbare Schlüsse ziehen.

Der Begriff des Ehrenamtes findet überdies insbesondere in großen Kapitalgesellschaften Verwendung, um honorige Personen ideell an die Gesellschaft zu binden, beispielsweise indem man ihnen den Titel eines Ehren-Vorsitzenden oder Ehren-Präsidenten angedeihen lässt, etwa um der Gesellschaft eine bessere Außenwirkung zu verschaffen.³⁵⁹

(b) Steuerrecht

Auch im Steuerrecht gibt es Normen, die als Tatbestandsmerkmal eine ehrenamtliche Tätigkeit verlangen. So stellt § 4 Nr. 26 UStG eigentlich unter den § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallende Umsätze steuerfrei, wenn diese aus einer ehrenamtlichen Tätigkeit herrühren. Dies gilt aber nur für solche Umsätze, die (lit. a) für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt werden oder (lit. b) wenn das Entgelt hierfür allein „in Auslagenersatz“ und einer „angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis“ besteht.³⁶⁰ Die Ehrenamtlichkeit der Tätigkeit wird dabei vom BFH in ständiger Rechtsprechung sowohl durch formelle – hierbei wird nicht nur eine explizite Bezeichnung in Gesetzen berücksichtigt, sondern auch der allgemeine Sprachgebrauch – als auch materielle Faktoren bestimmt, wobei sich materielle Ehrenamtlichkeit dadurch auszeichnet, dass die Tätigkeit für eine fremdnützige Einrichtung erfolgt und kein eigennütziges Erwerbsstreben vorliegt. Eigennutz ist insbesondere anzunehmen, wenn sich der Tätigkeitsumfang einer Hauptberuflichkeit annähert.³⁶¹ Dabei muss es in Einzelfällen zu einer gleichsam relativen wie weitreichenden Betrachtung der konkreten Umstände kommen. Damit bietet dieses Verständnis von ehrenamtlicher Tätigkeit eine etwas weiterreichende Interpretation von Aufwendersatz als das Auftragsrecht,³⁶² findet aber auch seine Grenzen, indem beispielsweise nach allgemeinem Verständnis kein Verdienstausfall kompensiert wird.³⁶³ Hierbei gilt auch kein noch weiterer Maßstab, wenn die Tätigkeit gem. lit. a für eine

³⁵⁹ Dies ist bei der AG schwieriger auszugestalten als bei der GmbH, eine Vergütung ist zwar nicht allgemein hiermit verbunden, aber in Teilen rechtlich möglich. Siehe hierzu Lutter, ZIP 1984, 645 (653).

³⁶⁰ Zum konkreten Maßstab dieser Angemessenheit vgl. Abschn. 4.26.1 Abs. 4 f. UStAE; Stadie, in: Stadie-UStG³, § 4 Nr. 26 Rn. 27; Heidner, in: Bunjes-UStG¹⁶, § 4 Nr. 26 Rn. 4; sowie in Abgrenzung zum allgemeinen gemeinnützigkeitsrechtlichen Verständnis unten Zweiter Teil C., S. 243 ff.

³⁶¹ BFH, Urteil v. 4.5.1994 (XI R 86/92) BStBl II 1994, 773–775 (774 f.) (=BFHE 174, 573); ders., Beschluss v. 8.8.2001 (I B 40/01) BFH/NV 2001, 1536–1539; ders., Urteil v. 14.5.2008 (XI R 70/07) BStBl II 2008, 912–916 (913, 915). Diese Rspr. wurde auch in jüngster Zeit bestätigt: ders., Beschluss v. 25.1.2011 (V B 144/09) BFH/NV 2011, 863–864 sowie ders., Beschluss v. 10.11.2011 (V B 6/11) BFH/NV 2012, 459. Weitere Rspr. bei Heidner, in: Bunjes-UStG¹⁶, § 4 Nr. 26 Rn. 2. Vgl. außerdem Abschn. 4.26.1 Abs. 1 S.2 f. UStAE.

³⁶² Man könnte auch von einem „beschränkten Entgelt“ sprechen: Stadie, in: Stadie-UStG³, § 4 Nr. 26 Rn. 17 ff.

³⁶³ Stadie, in: Stadie-UStG³, § 4 Nr. 26 Rn. 25; Heidner, in: Bunjes-UStG¹⁶, § 4 Nr. 26 Rn. 4 Vgl. aber Abschn. 4.26.1 Abs. 1 S. 8 UStAE.

juristische Person des öffentlichen Rechts erfolgt, auch wenn dies aus der Systematik der Norm möglich erscheint und früher durchaus so gesehen wurde.³⁶⁴

(c) Arbeits- und Sozialrecht

Auch die Sozialgesetzgebung kennt Vorschriften, die sich mit Ehrenamtlichkeit auseinandersetzen. In den gemeinsamen Vorschriften für die Sozialversicherung (SGB IV) finden sich in §§ 40 f. Regelungen zu Ehrenämtern und entsprechenden Entschädigungen. Namentlich die Positionen als Mitglieder der Selbstverwaltungsorgane der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Renten- sowie Pflegeversicherungen,³⁶⁵ als auch solche als Versichertenälteste und Vertrauenspersonen sind in der Tätigkeit ehrenamtlich ausgestaltet: „[...] üben ihre Tätigkeit ehrenamtlich aus“, § 40 Abs. 1 S. 1. Der Umfang der potentiell zu empfangenden Leistungen ist für diese in § 41 SGB IV geregelt. Neben einer Erstattung erwiesenermaßen erfolgter barer Auslagen (Abs. 1)³⁶⁶ – also einem klassischen und für die Unentgeltlichkeit unschädlichen Aufwendersersatz – sind diese ehrenamtlich Tätigen berechtigt, nicht nur ihren unmittelbar durch die Organtätigkeit entstandenen Dienstaufwand zu bekommen (Abs. 2)³⁶⁷, sondern es wird an Sitzungstagen auch noch für Zeitaufwand ein Pauschbetrag zugewendet (Abs. 3). Dabei bedeutet die Ehrenamtlichkeit in diesem konkreten Zusammenhang nach herrschender Auffassung durchaus eine im Kern unentgeltliche Tätigkeit.³⁶⁸ Neben dem eher öffentlich-rechtlichen Verständnis des hier vorliegenden (Ehren-) *Amts*³⁶⁹, dient die Bezeichnung auch der Feststellung, dass diese Position nicht dem dauerhaften Erwerb dient, sondern eine bloße Nebentätigkeit ist.³⁷⁰ In § 163 Abs. 3 und 4 SGB VI werden außerdem beitragsrechtliche Nachteile ausgeglichen, die durch eine ehrenamtliche Nebentätigkeit bei einem privilegierten Träger entstehen, wenn ein Ehrenamt aufgrund des Zeitaufwandes dazu führt, dass das Arbeitsentgelt der Hauptbeschäftigung sich reduziert.³⁷¹ Abs. 3 behandelt dabei solche klassischen ehrenamtlichen Tätigkeiten, die selber nicht versicherungspflichtig sind, Abs. 4 behandelt hauptberufliche „Ehrenämter“, wie sie beispielsweise bestimmte kommunale Amtsträger ausüben.³⁷² Die Tätigkeit muss dabei aber bei einer öffentlich-rechtlichen

³⁶⁴ Zu dieser Entwicklung und ihren nachvollziehbaren Gründen Stadie, in: Stadie-UStG³, § 4 Nr. 26 Rn. 18 f.; sehr anschaulich auch BFH, Urteil v. 17.12.2015 (V R 45/14) BStBl II 2017, 658. A.A. aber wohl immer noch die Finanzverwaltung, wie Abschn. 4.26.1 Abs. 2 UStAE im Umkehrschluss zeigt.

³⁶⁵ Dieser Anwendungsbereich ergibt sich aus § 1 Abs. 1 S. 1 SGB IV.

³⁶⁶ Zu den Anforderungen an die Nachweise siehe Winkler, in: LPK-SGB IV², § 41 Rn. 4 f.; Köster, in: Kreikebohm-SGB IV², § 41 Rn. 2.

³⁶⁷ Die konkrete Abwicklung erfolgt aber meist zwischen Arbeitgeber und Versicherungsträger; vgl. Winkler, in: LPK-SGB IV², § 41 Rn. 12.

³⁶⁸ Vgl. Köster, in: Kreikebohm-SGB IV², § 40 Rn. 2 m.w.N.

³⁶⁹ Vgl. hierzu die guten Ausführungen in BSG, Urteil v. 18.12.1974 (2/8 RU 34/73) BSGE 39, 24 (Rz. 27).

³⁷⁰ So jedenfalls Köster, in: Kreikebohm-SGB IV², § 40 Rn. 2.

³⁷¹ Vertiefend zu dem Ganzen: Segebrecht, in: Kreikebohm-SGB VI⁵, § 163 Rn. 11 ff.

³⁷² Genaueres bei Segebrecht, in: Kreikebohm-SGB VI⁵, § 163 Rn. 18.

oder aus Gemeinwohlerwägungen steuerprivilegierten Stelle nach dem jeweiligen Satz 2 erfolgen. Folge ist dann, dass die Beiträge zur Rentenversicherung so bemessen werden, dass sich die ehrenamtliche Betätigung nicht nachteilig auswirkt.³⁷³

Die Tätigkeit des Mitglieds eines Betriebsrats³⁷⁴ wird in § 37 BetrVG wie folgt geregelt (Abs. 1): „Die Mitglieder des Betriebsrats führen ihr Amt unentgeltlich als Ehrenamt.“. Damit gibt es dem ersten Anschein nach ein unzweifelhaft klares Bekenntnis zur Unentgeltlichkeit als Kernbestandteil einer privatrechtlichen Ehrenamtlichkeit, welches sogar durch besondere gesetzliche Schutzmechanismen gesichert ist.³⁷⁵ Auf den zweiten Blick offenbart sich allerdings ein anderes Bild. Zunächst einmal ist der unentgeltliche Status nicht aus altruistischen Motiven konzipiert, sondern dient der Unabhängigkeit von und dem Schutz vor innerer und äußerer Beeinflussung des Betriebsrats und damit mittelbar der Akzeptanz der unter seiner Mitwirkung ergangenen Beschlüsse.³⁷⁶ Daneben besteht allerdings neben einem Anspruch auf Arbeitsbefreiung auch ein Entgeltfortzahlungsanspruch aus § 37 Abs. 2 wodurch diese Konstruktion in der Gesamtbetrachtung damit etwas merkwürdig wird: Der Betriebsrat erhält sein Arbeitsentgelt³⁷⁷ streng genommen ohne synallagmatische Gegenleistung, übt daneben aber ein streng unentgeltliches Ehrenamt aus, dessen Tätigkeitszeit aber als Arbeitszeit i.S.d. synallagmatischen Ursprungspflicht gilt.³⁷⁸ Die Strenge dieser Unentgeltlichkeit gilt mithin nur in Bezug auf Sonderbehandlungen durch den Arbeitgeber oder außenstehende Parteien.³⁷⁹

Auch das Mindestlohngesetz (MiLoG)³⁸⁰ beinhaltet in § 22 Abs. 3 zwar eine Bereichsausnahme für *ehrenamtlich Tätige*, lässt eine diesbezügliche Definition jedoch vermissen und stützt sich nach überwiegender Auffassung auf bereits bestehende Annäherungen an diesen Begriff.³⁸¹

³⁷³ Igl/Jachmann/Eichenhofer, Ehrenamt, S. 194 f.; Segebrecht, in: Kreikebohm-SGB VI⁵, § 163 Rn. 15. Zur Bedeutung ehrenamtlicher Tätigkeit in Bezug auf bestehenden Unfallversicherungsschutz nach § 2 Abs. 1 SGB VII siehe Eichenhofer, in: FS Werner, 60–72 (70 f.); Marburger, BPUVZ 2012, 244 (244 f.).

³⁷⁴ Zu weiteren Ehrenämtern in arbeitsrechtlichen Vertretungs- und Mitbestimmungsorganen siehe Eichenhofer, in: FS Werner, 60–72 (65) m.w.N.

³⁷⁵ Vgl. nur §§ 78 S. 2, 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG, sowie dazu Rieble, BB 2009, 1016 (1017).

³⁷⁶ Glock, in: H/W/G/N/R/H-BetrVG¹⁰, § 37 Rn. 1, 12; Kreft, in: Wlotzke/Preis/Kreft⁴, § 37 Rn. 6; Engels/Schmidt/Trebinger/Linsenmaier, in: Fitting²⁸, § 37 Rn. 7. In eben diese Richtung sind natürlich auch die oben genannten Schutzbestimmungen zu verstehen.

³⁷⁷ Rechtsgrundlage für den Zahlungsanspruch bleibt der Arbeitsvertrag: Engels/Schmidt/Trebinger/Linsenmaier, in: Fitting²⁸, § 37 Rn. 6, 58; Kreft, in: Wlotzke/Preis/Kreft⁴, § 37 Rn. 20.

³⁷⁸ „Die notwendige Arbeitsversäumnis ist wie geleistete Arbeit zu vergüten“: Engels/Schmidt/Trebinger/Linsenmaier, in: Fitting²⁸, § 37 Rn. 58; Glock, in: H/W/G/N/R/H-BetrVG¹⁰, § 37 Rn. 56; Kreft, in: Wlotzke/Preis/Kreft⁴, § 37 Rn. 21.

³⁷⁹ Konkrete Beispiele und Folgen eines Verstoßes gegen dieses Gebot der Unentgeltlichkeit bei Rieble, BB 2009, 1016; vgl. auch Engels/Schmidt/Trebinger/Linsenmaier, in: Fitting²⁸, § 37 Rn. 8 f.; Glock, in: H/W/G/N/R/H-BetrVG¹⁰, § 37 Rn. 15 ff.; Kreft, in: Wlotzke/Preis/Kreft⁴, § 37 Rn. 6 f. Zusätzlich zu Schwierigkeiten der Abgrenzung in Bezug auf personen- und zeitidentische Gewerkschaftstätigkeit Rieble, BB 2009, 1016 (1017 ff.).

³⁸⁰ Gesetz zur Regelung des allgemeinen Mindestlohns vom 11.8.2014, BGBl. I S. 1348.

³⁸¹ Zum Meinungsstand dieses Begriffsverständnisses, welcher sich insbesondere an der Gesamtschau der Wertungen des Vereins-, Steuer- und Sozialversicherungsrechts orientiert vgl. Stöber/Otto, Rn. 589e ff.; außerdem Grambow, ZStV 2015, 81 (82).

(d) Öffentliches Recht

Als Spezialregelung für Organmitglieder ist auch die Norm über den Vorstand der Handwerksinnung in der Handwerksordnung (HwO) in § 66 Abs. 4 ausgestaltet. Demnach verwalten die Mitglieder des Vorstands „ihr Amt als Ehrenamt unentgeltlich“. Auch nach dieser Vorschrift kann aber nach Halbsatz 2 neben einem Aufwendersatz barer Auslagen eine „Entschädigung für Zeitversäumnis“ gewährt werden. Das ist dabei nicht nur abstrakt zulässig, sondern regelmäßig üblich.³⁸² Dabei sind die Einschränkungen der Entschädigungszahlungen eher gering. Neben dem einzigen Ausschluss bei privat veranlassten Aufwendungen³⁸³ ist insbesondere die Höhe nicht auf geringe Beträge begrenzt. Die Mustersatzung spricht in § 30 Abs. 4 S. 4³⁸⁴ lediglich von einer „angemessenen Entschädigung“, was einen weiten Spielraum ergibt, zumal es der Innungsversammlung obliegt, die entsprechenden Sätze festzulegen. Auch wenn dabei von Aufwendersentschädigung³⁸⁵ die Rede ist, handelt es sich nach hiesigem Verständnis zumindest insofern um Vergütungen in nicht notwendigerweise geringer Höhe. Auch bei dieser Fixierung als Ehrenamt spielen Gemeinwohlerwägungen eine geringe bis gar keine Rolle – die prinzipiell unentgeltliche Tätigkeit soll dazu führen, dass die für eine entsprechende Expertise notwendige praktische Erfahrung durch eine fortgesetzte Ausübung des Handwerksberufs sichergestellt ist.³⁸⁶

Das Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz (JVEG) regelt in den §§ 5–7, 15–18 die Entschädigung der ehrenamtlichen Richterinnen und Richter, vulgo Schöffen. Diese sind sehr weitreichend ausgestaltet. Neben Fahrtkosten (§ 5) gibt es eingehende Vorschriften zum Aufwendersatz (§§ 6 f.), die neben einer detailliert ausgestalteten Regelung zu Druck- und Kopierkosten (§ 7 Abs. 2) bereits eine Tagesgeldpauschale (§ 6 Abs. 1) festlegen, welche – trotz ihrer konkret regelmäßig geringen Höhe³⁸⁷ – mit den strengen Kriterien des bürgerlich-rechtlichen Aufwendersatzes nur schwerlich in Einklang zu bringen ist, da sie ohne Nachweis von tatsächlich erfolgten Aufwendungen gewährt wird.³⁸⁸ Darüber hinaus steht der berechtigten Person aber – wie § 15 JVEG auflistet – zusätzlich ein sich nach deren Bruttoverdienst bemessender Ersatz für Verdienstausschlag (§ 18) sowie daneben eine generelle Entschädigung für Zeitversäumnis (§ 16) von derzeit 6 € die Stunde zu. Selbst bei fehlender Berufstätigkeit wegen haushaltlicher Tätigkeit³⁸⁹ erfolgt eine Entschädigung von 14 € pro Stunde (§ 17). Damit sind die Ausgleichszahlungen, die einem ehrenamtlichen Richter zustehen, viel weitreichender als ein Aufwendersatz nach rein zivilrechtlichen Kriterien,

³⁸² So jedenfalls Detterbeck, in: Detterbeck-HwO⁴, § 66 Rn. 22.

³⁸³ Detterbeck, in: Detterbeck-HwO⁴, § 66 Rn. 22.

³⁸⁴ Zitiert nach und zu finden in: Detterbeck-HwO⁴, S. 758 (Anh. 6).

³⁸⁵ Das sogar bis hin in die Kommentarliteratur: Günther, in: Honig/Knörr/Thiel-HwO⁵, § 66 Rn. 26.

³⁸⁶ Honig/Knörr, in: Honig/Knörr-HwO⁴, § 66 Rn. 19; vgl. aber demgegenüber zur Rentenversicherungspflicht eines Kreishandwerksmeisters BSG, Urteil v. 16.8.2017 (B 12 KR 14/16 R) nPoR 2018, 35–38 (Rz. 29 ff., 33 f.): „Ehrenamtliche Tätigkeit [...] erhält ihr Gepräge durch die Verfolgung ideeller Zwecke und Unentgeltlichkeit.“ (Rz. 29), wobei allerdings für letztere auch ein pauschaler Ersatz von Zeitaufwand unschädlich sei (Rz. 34).

³⁸⁷ Diese bemisst sich gem. § 6 Abs. 1 JVEG nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG und beträgt damit unter Berücksichtigung der Beschränkung auf 10 Stunden in § 15 Abs. 2 S. 1 JVEG lediglich 6 € pro Tag.

³⁸⁸ Binz, in: BDPZ-JVEG³, § 6 Rn. 2; Schneider, in: Schneider-JVEG³, § 6 Rn. 4, 6.

³⁸⁹ Wobei schon die Haushaltsführung für eine weitere Person ausreicht: Binz, in: BDPZ-JVEG³, § 21 Rn. 2; Schneider, in: Schneider-JVEG³, § 21 Rn. 3.

bei dem insbesondere Ersatz für aufgewandte Zeit und entgangenen Verdienst nicht gewährt wird.³⁹⁰

Auch die Wahlhelfer bei Bundestagswahlen üben laut § 11 Bundeswahlgesetz (BWahlG) ihre Tätigkeit ehrenamtlich aus. Allerdings kann auch diesen neben Ersatz für Fahrtkosten und einem Tage- bzw. Übernachtungsgeld nach § 10 Abs. 1 Bundeswahlordnung (BWO), der sich auf die entsprechenden Regelungen des Bundesreisekostengesetzes bezieht und daher noch eine (teils pauschalisierte aber wohl hinreichend knapp bemessene) Aufwandsentschädigung darstellt, gem. § 10 Abs. 2 BWO auch ein „Erfrischungsgeld“ von derzeit 25 € pro Tag³⁹¹ gewährt werden, wobei die entsprechend zuständigen Instanzen der Länder oder Kommunen auch spezifisch höhere Entschädigungen festlegen können.³⁹² Diese Pauschalen übersteigen aber offensichtlich jedweden entstandenen notwendigen Aufwand für Verpflegung und dergleichen und sind damit als Entgelt anzusehen. Damit steht bei dem hier vorliegenden Verständnis von Ehrenamt weniger ein zivilistisch-unentgeltliches als vielmehr ein staatstragendes Element im Vordergrund: die Bezeichnung als Ehrenamt soll der Tätigkeit mehr den Charakter einer staatsbürgerlichen Pflicht verleihen und damit die Knappheit der Ausnahmetatbestände³⁹³, unter deren Voraussetzungen eine Ablehnung der Benennung erfolgen kann, rechtfertigen.

(3) Stellungnahme

Angesichts der divergierenden Regelungen fällt eine einheitliche Bestimmung des Begriffs des Ehrenamtes denkbar schwer, es handelt sich in der Tat um einen „schillernde[n] Begriff“. ³⁹⁴ Dies wird dadurch verstärkt, dass sich das dahinterstehende Phänomen im Zuge der gesamtgesellschaftlichen Entwicklung sowohl von der ursprünglichen Wortbedeutung der „Ehre“ als auch des „Amtes“ weitgehend entfernt hat,³⁹⁵ wenn auch in unterschiedlichem Kontext unterschiedlich weit.

Wie der vergleichende Blick in andere Teilrechtsgebiete gezeigt hat, ist das auftragsrechtliche Verständnis von der Ehrenamtlichkeit als allein mit schlichtem Aufwandsersatz vereinbar eine singulär strenge Auffassung. Insbesondere die Entscheidung, weder Arbeits- noch Zeitaufwand zu ersetzen, wird sonst kaum so getroffen. „Aufwandsentschädigungen“ in pauschalierter Höhe sind selbst in bürgerlich-rechtlichen Vorschriften³⁹⁶ gebräuchlich – auch wenn die Wortwahl hier inkonsistent erscheinen mag. Ein noch freieres Begriffsverständnis bietet

³⁹⁰ S.o. A.II.1.a, S. 17 ff.

³⁹¹ Für die Vorsitzenden der Wahlvorstände sind es nach der n.F. 35 €.

³⁹² In Ermangelung einer ausreichenden Zahl von Wahlhelfern wurde als Anreiz das Erfrischungsgeld für Bundestagswahlhelfer im Jahr 2013 beispielsweise in § 5 Abs. 3 Landeswahlordnung Berlin auf 50 € erhöht. Gleichzeitig zeigt dieses Vorgehen, dass der Staat nicht die Absicht hat, von der theoretischen Möglichkeit des compulsiven Auferlegens (vgl. § 11 BWahlG) dieses Amtes Gebrauch zu machen.

³⁹³ Vgl. nur § 11 (Abs. 1) S. 2, 3 BWahlG und § 9 BWO.

³⁹⁴ Wörle-Himmel/Endres, DStR 2010, 759 (760 Fn. 20).

³⁹⁵ Siehe dazu Götz, S. 10 (m.w.N.); Pankoke, in: Hdb Stiftungen, 637–670 (641 ff.); Sandberg/Graf Strachwitz, ZStV 2015, 210 (210). Symptomatisch ist insofern eine Schwerpunktverlagerung des Ehrenamtes aus dem originären hoheitlichen in den Dritten Sektor: Müller/Zöbeli, S. 2.

³⁹⁶ Beispielsweise § 1835a BGB im Rahmen der Vormundschaft.

sich dem Betrachter bei öffentlich-rechtlichen Normen. Hier wird mit dem Begriff des Ehrenamtes oft eine Stellung gehobenen öffentlichen Ansehens oder eine staatsbürgerliche Pflicht verschleiert, gegen deren Ausübungszwang sich der Einzelne kaum wehren kann – wie beispielsweise bei der Berufung als ehrenamtlicher Richter oder Wahlhelfer –, wodurch schon aus verfassungsmäßigen Erwägungen eine Ausgleichszahlung oder Entschädigung regelmäßig geboten sein dürfte. Die Verwendung des Begriffes zielt hierbei oftmals eher darauf ab, die Ehrenwürdigkeit des (öffentlich-rechtlichen) Amtes zu unterstreichen, als die Amtsqualität (im Sinne einer Institutionalisierung) einer aus sich heraus ehrenwerten – weil etwa unentgeltlichen – Tätigkeit.³⁹⁷ In diesem Kontext bekommt die Bezeichnung als Ehrenamt teils euphemistische Züge.³⁹⁸ Insbesondere wird das Kriterium der Freiwilligkeit damit stark strapaziert, um nicht zu sagen: es wird oftmals in Gänze darauf verzichtet. Es erscheint daher sachgerecht, in der Diskussion zwischen *öffentlichem* und *privatem* Ehrenamt zu differenzieren.³⁹⁹

Verallgemeinerbare Feststellungen zur Unentgeltlichkeit von ehrenamtlicher Betätigung lassen sich also kaum treffen. Das ist indes auch gar nicht nötig. Es ist seit längerem verbreitete Auffassung, dass in Gesetzen verwendete Begriffe keinen absoluten, objektiven Bedeutungsgehalt haben, sondern sich dieser erst bei der konkreten Betrachtung der Norm und ihres Kontextes normsituativ erschließt – die sogenannte *Relativität der Rechtsbegriffe*.⁴⁰⁰ Frühere Kritik, dieser Begriffsrelativismus stehe dem Prinzip der *Einheit der Rechtsordnung* entgegen, ist inzwischen ausgeräumt. Weder ist die Einheit der Rechtsordnung als unumstößlich gegeben anzusehen, sondern je nach Auffassung mal ein Axiom, also eine (quasi unbegründete, um nicht zu sagen ontologische) Unterstellung als Grundlage weiterer juristischer Argumentation, mal (rechtspolitisches) Postulat, also eine Weisung an den Rechtsinterpreten und -anwender, diese Einheit mit den zur Verfügung stehenden Mitteln herbeizuführen, sei es durch Auslegung, Analogiebildung oder richterliche Rechtsfortbildung.⁴⁰¹

Außerdem ist fraglich, ob eine nur oberflächliche Begriffsdivergenz der Einheitlichkeit überhaupt entgegensteht. Bei der Verwendung ein und desselben Begriffs für unterschiedliche Regelungsmaterien spricht man nämlich nach nahezu einhelliger Auffassung lediglich von

³⁹⁷ Teilweise gibt es daher auch schlichte Definitionen, die Ehrenamtlichkeit annehmen, wenn entweder *Unentgeltlichkeit* oder die wie auch immer geartete Bekleidung eines *Amtes* vorliegt: Tötter, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 17 Rn. 2 f.

³⁹⁸ Zu noch deutlicheren Entwicklungen in diese Richtung vgl. Zimmer/Priller, S. 86. Zu den historischen Hintergründen dieses (originären) Verständnisses von Ehrenamt als staatsbürgerlicher Pflicht Petzschke, S. 7 f.; Zimmer/Priller, S. 52.

³⁹⁹ So etwa ebenfalls Menges, S&S (Rote Seiten) 2/2000, 1 (2).

⁴⁰⁰ Sehr gut in den Kontext der *Einheit der Rechtsordnung* eingebettet und mit weiteren Nachweisen zur Entstehung dieses Ausdrucks bereits Engisch, S. 45; diesen sehr anschaulich zusammenfassend und die Bedeutung dieser Monographie umreißend: Baldus, S. 178 ff., 186. Zum aktuellen Diskussionsstand dieses Begriffs Demko, S. 19 ff. Plakative Beispiele für Wortdivergenzen vor allem bei Engisch, S. 44; K. Schmidt, in: *Einheit der Rechtsordnung*, 9–29 (13). Zur anerkennenden Haltung des *BVerfG* in dieser Sache überblicksartig Felix, S. 211 ff.

⁴⁰¹ Baldus, S. 189 f.; Demko, S. 15; Engisch, S. 68 ff.; Maaßen, S. 39, 238 ff.; Meyer, Steuerl. Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 56 ff.; K. Schmidt, in: *Einheit der Rechtsordnung*, 9–29 (10 f.).

„(gesetzes-) *technischen* Widersprüchen“⁴⁰², die keinen *logischen*⁴⁰³ und damit nur durch Verdrängungsmechanismen zulasten einer der beiden Begriffsverständnisse zu lösenden Widerspruch darstellen, die als rechtlich unbedenklich hinzunehmen sind.⁴⁰⁴ Es gibt dabei auch neben der Einheit der Rechtsordnung kein „übergeordnetes Strukturprinzip“⁴⁰⁵ geschweige denn einen Verfassungsgrundsatz⁴⁰⁶, dass dieselben Begriffe in unterschiedlichen Kontexten – und erst recht in unterschiedlichen Teilrechtsordnungen mit jeweils ganz eigenständigen Zielen und Hintergründen – in ihrer Bedeutung gleich interpretiert werden müssten, gegen welche diese Hinnahme dann wiederum verstoßen würde.⁴⁰⁷ Auch wenn die hieraus resultierende begriffliche Unschärfe gewisse Nachteile in Bezug auf die Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit hat, lässt sie sich erstens schon allein deshalb kaum vermeiden, weil jeder Sprache, die praktikabel bleiben soll, niemals so viele Begriffe zur Verfügung stehen können, wie es rechtlich regelbare Sachverhalte gibt,⁴⁰⁸ ganz davon abgesehen, was rechtspositivistische Auswüchse wiederum an Nachteilen mit sich bringen können.

Hinzu kommt, dass genereller Normadressat der Bürger ist und sich der Normtext daher einer allgemein verständlichen – und damit notwendigerweise in der Breite des Wortschatzes reduzierten – Sprache bedienen muss, um nicht in eine bürgerfremde Fachsprache abzudriften.⁴⁰⁹ Hierfür ist der (Rechts-) Begriff „Ehrenamt“ ein gutes Beispiel. Er ist ein plakativer und breit akzeptierter Begriff, unter dem sich der „normale Bürger“ weitaus mehr vorstellen kann, als unter dem Begriff der den Aufwendungsersatz einschließenden Unentgeltlichkeit bzw. des „Bürgerschaftlichen Engagements“. Dabei muss in Kauf genommen werden, dass

⁴⁰² Zu aller vorderst Engisch, S. 43 ff. Darauf aufbauend Baldus, S. 186; Maaßen, S. 41; Würtenberger/Otto, S. 273 f.

⁴⁰³ Zu diesen vgl. Engisch, S. 46 ff.; Würtenberger/Otto, S. 140, 274 ff. Diese werden dabei teilweise noch in Unterkategorien wie Norm-, Wertungs-, teleologische oder Prinzipienwidersprüche untergliedert; vgl. Baldus, S. 186 f. Dabei ist es schon Eigenart des Zivilrechts, dass aufgrund der Kumulierbarkeit von Rechtsfolgen in Form von Ansprüchen – logischerweise mit Ausnahme des Deliktsrechts – weitaus weniger Widersprüche entstehen können als in der binären Codierung von Rechtmäßig- und Rechtswidrigkeit des Strafrechts, auf das sich obige Ausführungen regelmäßig beziehen, wenn sie Widersprüche innerhalb ein und derselben Rechtsordnung betreffen.

⁴⁰⁴ So bereits Engisch, S. 45; Würtenberger/Otto, S. 274: „[...] betrifft nicht eigentlich die Substanz des Rechts.“. Vgl. auch Felix, S. 191; Maaßen, S. 41; Meyer, Steuerl. Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 57 f.

⁴⁰⁵ Begriff bei ders., Steuerl. Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 57.

⁴⁰⁶ Teilweise wird das im Rechtsstaatsprinzip enthaltene *allgemeine Bestimmtheitsgebot* herangezogen. Vgl. hierzu, wenn auch mit ablehnendem Ergebnis Felix, S. 192 ff., 226 f.; Maaßen, S. 42 ff. Andere Anknüpfungspunkte könnten das Prinzip der *Rechtssicherheit* sowie das *Gleichbehandlungsgebot* sein: Felix, S. 223 ff.; Maaßen, S. 42 f.

⁴⁰⁷ Vgl. Ausführungen hierzu bei Felix, S. 189 ff.; Maaßen, S. 41 ff., 238 ff.; Meyer, Steuerl. Leistungsfähigkeitsprinzip, S. 57 f.; K. Schmidt, in: Einheit der Rechtsordnung, 9–29 (12 f., 22 ff.); a.A. aber wohl BGH, Beschluss v. 26.3.1954 (I StR 161/53) BGHSt 6, 41–46 (42 f.); sowie ders., Beschluss v. 21.12.1962 (I ZB 27/62) BGHZ 39, 333–351 (335 f.) (=NJW 1963, 2272).

⁴⁰⁸ Das gilt bereits für Alltagssprache. Auch hier gibt es Worte (*Homonyme*), deren weit auseinandergehende Bedeutungsmöglichkeiten erst bei Berücksichtigung des Kontextes auf eine im Zusammenhang passende Bedeutung konkretisiert werden. So auch Demko, S. 22. Wichtig in diesem Kontext ist auch die potentielle Entwicklungsoffenheit von Tatbestandsmerkmalen, der eine allzu präzise Wortwahl im Wege stehen kann, vgl. dies., S. 17 f.

⁴⁰⁹ Engisch, S. 45 spricht hier von der „Vermeidung von nicht volkstümlichen Kunstausdrücken“.

derselbe Begriff für rechtlich aus unterschiedlichen Gründen differenziert ausgestaltete Situationen Verwendung findet. Die Beliebigkeit zeigt sich aber schon alleine daran, wie schnell selbst der Gesetzgeber in dieser Hinsicht geneigt ist, den Begriff – zumindest en passant – zu verwässern. Das trat jüngst wieder bei der, dem Steuerrecht entlehnten, Festlegung der Beträge im Rahmen des § 31a BGB zutage. Ein verallgemeinerbares Verständnis des Rechtsbegriffs „Ehrenamt“ ist somit gar nicht zwingend wünschenswert, insbesondere nicht rechtsgebietsübergreifend.⁴¹⁰ Es bleibt nichts anderes übrig, als jede Situation isoliert von anderen Situationen, aber in ihrem individuellen normativen und teleologischen Kontext zu bewerten und daraus Schlüsse auf das konkrete Begriffsverständnis zu ziehen.

bb. Ergebnis

Die Formulierung „ehrenamtlich“ oder „Ehrenamt“ wird also weder im allgemeinen Sprachgebrauch noch gesetzestechnisch einheitlich verwendet. Diese Erkenntnis ist natürlich auch auf die Auslegung von Satzungsklauseln übertragbar. Das allgemeine Wortverständnis ist hier ohnehin nur als erster Anhaltspunkt relevant, aber auch die kontextsensitive Relativität der Begriffe findet auf den unmittelbaren Satzungszusammenhang Anwendung. Darüber hinaus kann auch der teleologische und normative Kontext einer Kodifikation eine Rolle spielen, wenn erkennbar ist, dass die Formulierung in der Satzung auf einen Rechtsbegriff Bezug nimmt, der an einen Gesetzeswortlaut angelehnt ist. Künftig besteht damit bei Satzungen, die nach dem 1.1.2015 entstanden oder geändert worden sind und eine Ehrenamtlichkeit für die Vorstandstätigkeit festlegen, grundsätzlich eine gewisse Vermutung dahingehend, dass dieser Passus nur noch deklaratorisch den Gesetzeswortlaut wiedergibt. Andererseits lautet die gesetzliche Formulierung in § 27 Abs. 3 S. 2 BGB nunmehr explizit „unentgeltlich“, sodass eine – wenn auch in Teilen synonym verstandene – Abweichung hiervon in der Satzung als Indiz für die Motivation verstanden werden kann, konstitutiv tätig zu werden. Es spricht schließlich wenig dafür, für einen rein deklaratorischen Passus gestalterisch tätig zu werden. Hiergegen spricht jedoch die Beobachtung, dass es gerade in deutschen Vereinsstrukturen oftmals einen gewissen Hang zur Überpositivierung von Regelungen gibt. Man kann bisweilen den Eindruck erlangen, dass ein Sich-Verlassen auf die gesetzliche Regelung als Ausdruck fehlender rechtlicher Kenntnis wahrgenommen wird. Damit steht einer Interpretation von Ehrenamtlichkeit als Unentgeltlichkeit im vereinsrechtlichen Kontext jedenfalls in Zukunft grundsätzlich nichts im Wege.

Doch auch für vor dem 1.1.2015 verfasste Regelungen spricht aufgrund des vereinsrechtlichen Kontextes einiges für eine synonyme Interpretation von Ehrenamtlichkeit und Unentgeltlichkeit in solchem Zusammenhang. Dies gilt umso mehr, als das Gesetz sich zu diesem

⁴¹⁰ „[...] [Z]war möglich und der Normenklarheit förderlich; [...] jedoch kein zwingendes verfassungsrechtliches Gebot“ sowie „keine von vornherein feststehende Bedeutung eines Tatbestandsmerkmals [...] umso mehr, als gleichlautende Begriffe in verschiedenen Rechtsgebieten Verwendung finden“; Felix, S. 226 f. Diese geht dabei sogar so weit, eine gewisse Vermutungswirkung für die Relativität von in mehreren Rechtsgebieten genutzten Rechtsbegriffen anzunehmen (a.A. noch T. Zimmermann, NJW 1956, 1262 [1263]) und stützt sich dabei überzeugend auf die Überwindung der Begriffsjurisprudenz durch die Interessen- und Wertungsjurisprudenz. Ähnlich auch Demko, S. 25, die eine Parallelität zwischen Verschiedenheitsgrad der Regelungskontexte und der Bedeutungsdivergenz des hierbei verwendeten gleichen Begriffs annimmt.

Zeitpunkt noch nicht explizit zu einer „Unentgeltlichkeit“ bekannt hatte und die Ehrenamtlichkeit insofern nicht als davon abweichender Begriff verstanden werden kann. Wichtig ist insofern eher eine Abgrenzung beziehungsweise Unterscheidbarkeit zur Erwerbsarbeit.⁴¹¹ Dies spielt nicht nur für die Spezifikation des Vertragstyps, sondern auch in der steuerrechtlichen Betrachtung der Ehrenamtlichkeit, beispielsweise bei der Einordnung einer Tätigkeit als Ehrenamt im umsatzsteuerrechtlichen Sinne im Rahmen des § 4 Nr. 26 UStG, eine Rolle.⁴¹² Dieser Standpunkt findet sich folglich zu Recht in unterschiedlichen Arten von Rechtserkenntnisquellen.⁴¹³ So wird von Seiten der Finanzverwaltung eine Lösung für die steuerrechtliche Behandlung dieser Formulierung angeboten, die sich auch für die zivilrechtliche Betrachtung heranziehen lässt. Ursprünglich hatte das *BMF* in einem Schreiben die beiden Begriffe – so schien es – vollwertig synonym gebraucht,⁴¹⁴ stellte aber später richtig, dass

⁴¹¹ Vgl. hierzu Eichenhofer, in: FS Werner, 60–72 (65 ff.); Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 52 f.; Petzschke, S. 16 f. Bei einzelnen Projekten kann auch die Abgrenzung zu einem Werkvertrag in Frage kommen: OLG Köln, Urteil v. 18.10.1989 (2 U 30/89) OLGZ 1990, 233–236.

⁴¹² Denn nach dem *BFH* ist eine Ehrenamtlichkeit vor allem durch das „Fehlen eigennützigen Erwerbsstrebens“ gekennzeichnet und im Positiven durch ein Ausüben „der Ehre wegen [...], d.h. im allgemeinen Interesse liege[nd].“: *BFH*, Urteil v. 4.5.1994 (XI R 86/92) *BStBl* II 1994, 773–775 (773 f.) (=BFHE 174, 573); sowie ders., Urteil v. 14.5.2008 (XI R 70/07) *BStBl* II 2008, 912–916 (913, 915) (hierbei findet sich auch eine bezifferte Vergütungshöhe, die ein Erwerbsstreben in concreto unwiderleglich indizierte: 183.556,48 DM; weitere, durchaus geringere Beträge, die schon zu einer Verneinung der Angemessenheit bzw. der Ehrenamtlichkeit an sich führten überblicksartig bei Stadie, in: Stadie-UStG³, § 4 Nr. 26, Rn. 28). Diese Rspr. wurde auch in jüngster Zeit bestätigt: *BFH*, Beschluss v. 25.1.2011 (V B 144/09) *BFH/NV* 2011, 863–864; sowie ders., Beschluss v. 10.11.2011 (V B 6/11) *BFH/NV* 2012, 459. Dabei wird richtigerweise vonseiten des *BFH* selbst herausgestellt, dass für die umsatzsteuerliche „Ehrenamtlichkeit“ eine *Gemeinnützigkeit* – also Steuerbegünstigung – i.S.d. §§ 51 ff. AO „weder in sachlicher noch in formaler Hinsicht erforderlich“ ist: ders., Urteil v. 4.5.1994 (XI R 86/92) *BStBl* II 1994, 773–775 (775) (=BFHE 174, 573).

⁴¹³ *BT-Drs.* 16/13537, 4: „Ehrenamtlich hat hier keine andere Bedeutung als unentgeltlich.“; *BGH*, Beschluss v. 3.12.2007 (II ZR 22/07) *NJW-RR* 2008, 842–843 (Rz. 4); *BFH*, Beschluss v. 8.8.2001 (I B 40/01) *BFH/NV* 2001, 1536–1539 (1538); *FG München*, Beschluss v. 21.11.2000 (7 V 4116/00) *EFG* 2001, 538–539 (538 f.); *Niedersächsisches FG*, Urteil v. 25.8.2011 (5 K 138/10) *EFG* 2012, 663–665 (664 f.); *Alvermann, SpuRt* 2009, 112 (112): „Sieht die Satzung ehrenamtliche oder unentgeltliche Tätigkeit der Vorstandsmitglieder vor, [...] begründet die nicht gerechtfertigte Zahlung einen Gemeinnützigkeitsverstoß [...]“; *Igl/Jachmann/Eichenhofer*, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 454; *Reichert*, Rn. 1222: „Die Organtätigkeit, für die nur ein Auslagensatz in Betracht kommt, wird als ehrenamtliche Tätigkeit bezeichnet.“; *R. Wallenhorst*, in: *Wallenhorst/Halaczinsky*, C. Rn. 105a f.; *Reuter*, in: *FS Zöllner*, 487–502 (492): „[...] zu bestimmen, ob das Amt (i.e. die Organstellung) ein unentgeltliches ehrenamtliches oder ein entgeltliches hauptamtliches sein soll.“. A.A. (merkwürdigerweise) hingegen ders., *NZG* 2009, 1368 (1370); *Reuter*, in: *MüKo-BGB*⁶, § 27 Rn. 41 (für eine Unschädlichkeit gewisser Vergütung trotz Ehrenamtlichkeit unter Verweis auf § 66 Abs. 4 HandwerksO sowie § 31a BGB [s.o.]); nicht mehr aufgegriffen bei den entsprechenden Ausführungen von *Arnold*, in: *MüKo-BGB*⁷, § 27 Rn. 44 f. Sehr differenziert *Hüttemann*, *DB* 2009, 1205 (1208), der zwar feststellt, dass die Begriffe in der Praxis meistens synonym gebraucht würden, aber darauf besteht, dass immer eine ergebnisoffene Auslegung anhand der dem Organmitglied im Einzelfall zustehenden Zahlungen erfolgen muss.

⁴¹⁴ *BMF-Schreiben* v. 25.11.2008 (IV C 4-S 2121/07/0010), *BStBl* I 2008, 985 (Nr. 8 Abs. 1 S. 1): „ehrenamtlich (unentgeltlich) tätig“.

dies lediglich besagen sollte, „dass Satzungsbestimmungen über eine ehrenamtliche und/oder unentgeltliche Tätigkeit des Vorstands dieselben Folgen für die Gemeinnützigkeit haben“.⁴¹⁵

Dies scheint auch im zivilrechtlichen Kontext ein generell praktikabler und unter Einbeziehung obiger Erkenntnis auch gut vertretbarer Ansatz wenn nicht zur Auslegung, so doch zur rechtlichen Handhabung des Begriffskreises „Ehrenamt“ zu sein.⁴¹⁶ Die Verwendung des Begriffes „ehrenamtlich“ in allen seinen möglichen Spielarten dürfte damit – trotz des entsprechenden Begriffsverständnisses (i.e. Entschädigung auch für Zeitaufwand) in nahezu jedem anderen Kontext – in der Satzung regelmäßig nicht ausreichen, um den Anforderungen einer abweichenden Regelung zu entsprechen und trotz gewisser grundsätzlicher Unterschiede der beiden Begriffe keinen ausreichend eindeutigen Gegenbegriff zur Unentgeltlichkeit darstellen.

Zur Frage, ob im Rahmen des § 612 BGB eine Vergütung gemäß dem Tatbestand überhaupt zu erwarten (Abs. 1) und wenn ja in welcher Höhe üblich ist (Abs. 2),⁴¹⁷ lässt sich darauf aufbauend festhalten: die neue gesetzliche Positivierung der Unentgeltlichkeit in § 27 Abs. 3 BGB wird sich vor allem auf die Bedeutung des Abs. 1 auswirken. Seit Inkrafttreten der Regelung Anfang 2015 gibt es in aller Regel nun entweder ein klares gesetzliches Indiz gegen eine Vergütungserwartung oder eben eine entsprechende gegenteilige Satzungsbestimmung – auf der dann zumindest konkludent ein vertraglicher Anspruch ruht –, sodass die Anwendung des § 612 Abs. 1 in diesen Konstellationen deutlich eingeschränkt sein sollte. Die Bedeutung von Abs. 2 dürfte davon derweil weniger betroffen sein, zumal die Festlegung einer konkreten Höhe nach allgemeiner Vorstellung nicht in der Satzung geregelt werden braucht bzw. sollte. Diese Entwicklung ist selbstredend nicht unumstößlich, sondern kann bei Vorliegen entsprechender gegenteiliger Anhaltspunkte auch anders ausfallen.⁴¹⁸

e. (Fort-) Dauer des Vergütungsanspruchs

Der Vergütungsanspruch besteht prinzipiell so lange fort, wie es das ihm konkret zugrunde liegende Dauerschuldverhältnis vorsieht. Damit endet der Anspruch bei befristeten Verträgen mit Zeitablauf⁴¹⁹, bei solchen mit unbestimmter Laufzeit durch eine Beendigung seitens einer

⁴¹⁵ BMF-Schreiben v. 22.4.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), juris (a.E.). So auch OFD Frankfurt, Rundverfügung v. 22.2.2012 (S 2121 A–32–St 213), ESt-Kartei HE § 3 EStG Fach 3 Karte 19.

⁴¹⁶ Jedenfalls immer so lange, wie keine anderen Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass hier divergierende Begriffsverständnisse zugrunde liegen. Mehr dazu bereits oben.

⁴¹⁷ Siehe hierzu oben A.II.3.b.cc(2), S. 35.

⁴¹⁸ Insbesondere wenn sich zeigen sollte, dass die Regelung der Unentgeltlichkeit in § 27 Abs. 3 BGB den Effekt hat, dass nun eine Mehrzahl der Vereine eine wie auch immer geartete Vergütung in der Satzung festschreibt. Dann gäbe es eine außerhalb des Gesetzes feststehende, von dessen Festlegungen in rechtmäßiger Weise abweichende Praxis, deren Wertungen und damit Erwartbarkeiten im Rahmen von § 612 eine entscheidende Rolle spielen dürften. In diesem Fall könnte auch die Einschlägigkeit von Abs. 2 seltener werden, wenn – dann passenderweise auf der Satzung untergeordneter Ebene (bspw. in Vergütungsordnungen) – die Satzungsänderungen zum Anlass genommen werden, auch die konkrete Vergütungshöhe festzulegen.

⁴¹⁹ Zur Notwendigkeit und zwingenden Logik einer Gleichheit der Dauer von Be- und Anstellung (allerdings unter Berufung auf sein Verständnis einer Akzessorität zwischen den beiden Rechtsverhältnissen) siehe Reuter, in: MüKo-BGB⁶, § 27 Rn. 13, 24 ff.; so auch (unverständlicherweise)

der beiden Vertragsparteien oder durch eine gemeinsame Aufhebung⁴²⁰. Zu den konkreten Voraussetzungen lassen sich keine allgemeingültigen Aussagen treffen, es gelten die gesetzlichen Bestimmungen zur Kündigung des konkreten Vertragstypen⁴²¹ oder die individuellen vertraglichen Festlegungen, sofern die gesetzlichen Bestimmungen insoweit abdingbar sind.⁴²² Es stellen sich aber auch hierbei einige besondere Fragen. Zunächst einmal ist zu klären, wer bei einer Kündigung oder Aufhebung des Anstellungsvertrags aufseiten des Vereins die entsprechende Zuständigkeit und Kompetenz zur Beendigung besitzt. Des Weiteren gilt es zu klären, wie sich die grundsätzliche Trennung von *Be-* und *Anstellung*⁴²³ hierbei auswirkt. Dies wird insbesondere problematisch, wenn die Kompetenzen insofern auseinanderfallen.

aa. Fortgesetzter Anspruch bei Beendigung des Anstellungsvertrags

Grundsätzlich gilt für die Zuständigkeit der Beendigung des Anstellungsvertrags, dass diese mit der Zuständigkeit für dessen Abschluss zusammenfällt,⁴²⁴ solange nichts Gegenteiliges geregelt ist.⁴²⁵ Diese fällt wiederum, wie bereits festgestellt, mit der Bestellungskompetenz zusammen, in aller Regel ist also für die Kündigung die Mitgliederversammlung zuständig.⁴²⁶ Besonders relevant werden kann hierbei erneut die Frage, wie es um die fehlende Vertretungsmacht dieses Organs für den Verein bestellt ist, da sowohl die einseitige Gestaltungserklärung als auch ein Aufhebungsvertrag Willenserklärungen darstellen.⁴²⁷

immer noch Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 12. Diese Verknüpfung der regelmäßigen Laufzeiten – die von ihren Voraussetzungen und ihrer Reichweite nicht mit einer Kopplungsklausel zu verwechseln ist – ist aber prinzipiell sinnvoll. Die Möglichkeit hierzu besteht grundsätzlich ohne größere Voraussetzungen: Grambow, Rn. 468 ff.

⁴²⁰ Siehe zu den gesetzlich nur teilweise geregelten Anforderungen an einen Aufhebungsvertrag ders., Rn. 540 ff.

⁴²¹ Für einen *Dienstvertrag* finden also insbesondere die §§ 620 ff. BGB Anwendung, bei der *entgeltlichen Geschäftsbesorgung* sind diese u.U. auch i.V.m. § 675 BGB heranzuziehen. Konkret auf die Kündigung der Anstellung eines Vereinsvorstands angewendet findet sich dies sehr anschaulich bei ders., Rn. 492 ff.

⁴²² Vgl. insbesondere zur Vereinbarung längerer Kündigungsfristen ders., Rn. 537.

⁴²³ Vgl. schon oben A.II.3.a, S. 29.

⁴²⁴ Dies wird teilweise – wie schon der Zusammenfall von Be- und Anstellungszuständigkeit – schlicht aus dem „Gesichtspunkt des Sachzusammenhangs“ begründet: BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (245 f., 250 f.) (=NJW 1991, 1727) – diese Entscheidung spricht sich mit der schon davor herrschenden Strömung in der Literatur ganz prinzipiell dafür aus, die entsprechenden Erwägungen zu den Kapitalgesellschaften auch für den Verein heranzuziehen, solange konzeptionelle Unterschiede dem nicht entgegenstehen. Vgl. außerdem K. Schmidt, S. 417.

⁴²⁵ Vgl. etwa BGH, Urteil v. 24.11.1980 (II ZR 182/79) BGHZ 79, 38–44 (40 f.); OLG Köln, Beschluss v. 4.2.2009 (2 Wx 56/08) FGPrax 2009, 82–84 (83); Grambow, Rn. 511; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 268; Stöber/Otto, Rn. 498.

⁴²⁶ Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 28. Siehe ansonsten bereits oben A.II.3.b.aa, S. 31.

⁴²⁷ Siehe hierzu bereits oben im Rahmen der Anstellung A.II.3.b.aa, S. 31 ff. Zu den einzelnen, auch stellvertretungsrechtlichen, Details einer Kündigung siehe insofern Grambow, Rn. 515 ff.

(1) Schicksal der Bestellung bei Beendigung der Anstellung

Gemäß der vorherrschenden *Trennungstheorie*, bleibt selbst von einer wirksamen Beendigung des Anstellungsvertrags die Bestellung als Organmitglied dem Grunde nach zunächst unberührt. Anderes gilt nur, wenn das die Kündigung aussprechende Organ damit konkludent zugleich von seiner Abberufungskompetenz Gebrauch macht, sodass es zu einem „tatsächliche[n] Zusammenhang“⁴²⁸ kommen kann. Hierbei sind allerdings oftmals abweichende Voraussetzungen zu erfüllen, auch wenn dies jedenfalls dem gesetzlichen Regelfall nach nicht der Fall ist. Danach kann durch das zuständige Organ die Bestellung jederzeit ohne wichtigen Grund widerrufen werden. Noch unproblematischer stellt sich dies indes bei einer fristlosen Kündigung des Anstellungsvertrags aus wichtigem Grund gem. § 626 BGB dar, da – so sie berechtigt ist und die Kompetenzen insofern gleichlaufen – die hierzu nötige Verfehlung auch immer einen wichtigen Grund i.S.d. § 27 Abs. 2 S. 2 BGB für den Widerruf der Bestellung darstellt,⁴²⁹ sofern diese zusätzliche Hürde überhaupt in der Satzung verlangt wird.⁴³⁰ Nur dann kann die Kündigung auch eine sofortige Wirkung entfalten, ohne dass die entsprechenden Fristen beachtet werden müssten. Der entsprechende Kündigungsbeschluss⁴³¹ des zuständigen Organs hat zwar ausdrücklich zu ergehen, muss aber nicht explizit die Kündigung enthalten, solange sich dieser Regelungsgehalt durch Auslegung hieraus ermitteln lässt.⁴³²

Vom Ergebnis vergleichbar, aber in verlässlicherer Form, kann das unabhängige Schicksal der beiden Rechtsbeziehungen zwischen Verein und (ehemaligem) Organmitglied durch eine *Kopplungsklausel* zusammengeführt werden, die dann einen weitgehenden Gleichlauf herbeiführt. Regelmäßig dürfte eine solche Klausel aber nur dann rechtmäßig sein, wenn sie die grundsätzlich bestehende „Waffengleichheit“ der Vertragsparteien in Bezug auf dessen Beendigung nicht zu einseitigen Gunsten verfälscht, wofür regelmäßig die Festlegung einer Abberufung nur aus wichtigem Grund gem. § 27 Abs. 2 S. 2 BGB gehören dürfte.⁴³³ Ansonsten könnte nämlich durch den jederzeit möglichen Widerruf der Bestellung ohne weitere Voraussetzungen und damit unter Umgehung beispielsweise der §§ 620 ff. BGB auch der Anstellungsvertrag mit sofortiger Wirkung beendet werden.

⁴²⁸ Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (9); so mit anderen Worten („aus tatsächlichen Gründen [...] verbunden“) auch BGH, Urteil v. 24.11.1980 (II ZR 182/79) BGHZ 79, 38–44 (41).

⁴²⁹ Zu konkreten Beispielen für von der Rechtsprechung regelmäßig als ausreichend angesehene Kündigungsgründe siehe Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (12 f.); Grambow, Rn. 500.

⁴³⁰ Flume, § 10 I 3; Grambow, Rn. 477; K. Schmidt, S. 417.

⁴³¹ Zur Beschlussfassung in allen möglichen Ausgestaltungen und den jeweiligen Voraussetzungen und Auswirkungen siehe Grambow, Rn. 515 ff.

⁴³² Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (10). Davon unberührt bleiben selbstredend etwaige Formerfordernisse an die sich hierauf stützende Gestaltungserklärung. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass § 623 BGB nur für Arbeitsverhältnisse gilt und damit auf die Anstellung eines Vereinsvorstands aus sich heraus keine Anwendung findet. Es dürfte aber oft in dem Anstellungsvertrag selbst – oder in der Satzung – eine Schriftform vereinbart worden sein, vgl. Grambow, Rn. 513.

⁴³³ So im Ergebnis, in einem wertungsmäßigen Vergleich zwischen GmbH-Geschäftsführer und Vorstand einer AG, Grobys/Glanz, NJW-Spezial 2007, 129. Diese Wertung lässt sich aber genauso auf den Vereinsvorstand übertragen. Zu den ansonsten hierbei zu erfüllenden Voraussetzungen siehe Grambow, Rn. 474 ff.; Grobys/Glanz, NJW-Spezial 2007, 129 (129 f.); zu den Grenzen dieser Klauseln vgl. Grambow, Rn. 475 f.; Wahl/Schult, BB 2010, 2573 (2574).

Aber selbst wenn die Bestellung fortbesteht, ist dies für das Organmitglied regelmäßig nicht von Vorteil. Was seine Entlohnung anbelangt, bietet das genuin organschaftliche Rechtsverhältnis wie dargestellt regelmäßig keine Vergütungsansprüche. Auch ein neuerlicher, konkludenter Anstellungsvertrag kann – jedenfalls im Kontext mit einer vorhergegangenen Kündigung seitens der Körperschaft – kaum angenommen werden. Allerdings dürften unter bestimmten Voraussetzungen bei einer in tatsächlicher Hinsicht fortgesetzten Arbeit für den Verein unter Umständen die Grundsätze des fehlerhaften Anstellungsverhältnisses (analog) anwendbar sein.⁴³⁴ Dies gilt umso mehr, als das Organmitglied aus seiner fortgesetzten körperschaftlichen Stellung heraus zur Geschäftsführung im Grunde weiter nicht nur berechtigt, sondern *verpflichtet* bleibt.⁴³⁵

(2) Kündigungsschutz

Eine interessante Frage ist weiterhin, ob ein Kündigungsschutz für Vereinsvorstände besteht. Dies richtet sich danach, ob sich der Dienstvertrag auch als Arbeitsvertrag qualifizieren lässt, was wiederum davon abhängt, ob zwischen Verein und Vorstand ein Arbeitsverhältnis vorliegt.⁴³⁶ Diese Frage stellt sich aufgrund der ansonsten fehlenden Erwerbsabsicht ohnehin nur bei vergüteten Vorstandsmitgliedern.⁴³⁷ Die Frage lässt sich im Allgemeinen dadurch beantworten, dass die Vorstandsmitglieder als geschäftsführendes Organ aufseiten des Arbeitgebers agieren.⁴³⁸ Daran ändert auch nichts, dass sie in gewissem Maße der Mitgliederversammlung gem. § 27 Abs. 3 i.V.m. § 665 BGB weisungsunterworfen sind: diese Stellung hat keinen Einfluss auf die grundsätzlich freie Geschäftsführung seitens des Vorstands und der Möglichkeit der arbeitsrechtlichen Weisung gegenüber Angestellten.⁴³⁹ Dies gilt selbst dann, wenn die Vorstände – was beim Verein ohnehin seltener vorkommen dürfte als bei Kapitalgesellschaften – vor ihrer Bestellung Arbeitnehmer der Körperschaft waren.⁴⁴⁰ Interessant in dieser Konstellation ist jedoch das Schicksal des Arbeitsverhältnisses nach Beendigung der Vorstandstätigkeit. Sollte die vertragliche Seite des Vorstandsverhältnisses lediglich konkludent oder anderweitig mündlich begründet worden sein, fehlt es für eine Aufhebung am

⁴³⁴ BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (249) (=NJW 1991, 1727); hierzu auch v. Look, WuB 1991, II L. § 27 BGB 1.91 (III.); Arnold, in: MüKo-BGB⁷, § 27 Rn. 7; Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (22). Zur Beendigung eines solchen „fehlerhaften Anstellungsverhältnisses mit einem tatsächlichen Vorstandsmitglied“ durch die Mitgliederversammlung, für die es keine gesteigerten Anforderungen geben kann, siehe ebenfalls BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (249 ff.) (=NJW 1991, 1727) sowie Anm. hierzu bei v. Look, WuB 1991, II L. § 27 BGB 1.91 (III.). Gegen eine einfache Möglichkeit der Lossagung hingegen noch Reuter, in: MüKo-BGB⁶, § 27 Rn. 7.

⁴³⁵ So auch – in etwas anderem Kontext – Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (495).

⁴³⁶ Zu beachten ist hierbei, dass auch dieser Rechtsbegriff in unterschiedlichen Kontexten unterschiedlich interpretiert wird, so beispielsweise neben dem hier angesprochenen vertraglichen Arbeitsrecht auch noch im Betriebsverfassungsrecht, Sozialversicherungsrecht und im Steuerrecht, wo sich unter Umständen andere Wertungen ergeben. Vgl. hierzu Grambow, Rn. 233 f., 235, 236 ff.

⁴³⁷ Hierzu sowie zu den weiteren Voraussetzungen für ein Arbeitsverhältnis ders., Rn. 228; vgl. auch BAG, Beschluss v. 26.9.2002 (5 AZB 19/01) NZA 2002, 1412; Wahl/Schult, BB 2010, 2573.

⁴³⁸ Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (3); Grambow, Rn. 229.

⁴³⁹ Ders., Rn. 229.

⁴⁴⁰ BAG, Urteil v. 19.7.2007 (6 AZR 774/06) BAGE 123, 294–301; dass., Beschluss v. 3.2.2009 (5 AZB 100/08) NJW 2009, 2078–2079; Grambow, Rn. 231; K. Schmidt, § 24 III 2 d).

Schriftformerfordernis für den vormals bestehenden Arbeitsvertrag gem. § 623 BGB.⁴⁴¹ Dieser ruht dann lediglich und kann nach Kündigung und Abberufung des Vorstands wieder aufleben, was gerade bei Beendigung aufgrund persönlicher Verfehlungen vielfach ungewollt sein dürfte.⁴⁴²

Diese abstrakt dargestellte Auffassung spiegelt sich auch in verfahrensrechtlichen Vorschriften⁴⁴³ sowie der Rechtsprechung⁴⁴⁴ erkennbar wider. Damit ist aber nicht festgelegt, dass sich ein solcher Kündigungsschutz nicht durch vertragliche Regelungen vereinbaren ließe.⁴⁴⁵ Das Schicksal von nachvertraglichen Ansprüchen, insbesondere Ruhegeld- oder Pensionsansprüche, hängt stark von der konkreten Vertragsgestaltung und den unterschiedlichen Beendigungstatbeständen ab.⁴⁴⁶

bb. Fortbestand des Vergütungsanspruchs bei Widerruf der Bestellung

Das Schicksal des vertraglichen Vergütungsanspruchs bei einer Abberufung⁴⁴⁷ des Organmitglieds erweist sich nach der Logik der Trennungstheorie ebenfalls als davon prinzipiell unabhängig. Dies hat – im Gegensatz zum soeben dargestellten umgekehrten Fall – sogar Niederschlag im Gesetz gefunden. § 27 Abs. 2 S. 1 BGB regelt den Fortbestand der vertraglichen Ansprüche.⁴⁴⁸ Aus dieser Warte ist daher eine gleichlaufende Beendigung von Be- und An-

⁴⁴¹ Bei einem schriftlichen Abschluss kann demgegenüber allerdings nach herrschender Auffassung auch bei nicht explizitem Niederschlag regelmäßig von einer einvernehmlichen Vertragsaufhebung ausgegangen werden, wenn der entsprechende Parteiwille auch nur andeutungsweise – vgl. Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, § 133 Rn. 19 – in den Willenserklärungen wahrnehmbar ist. Vgl. hierzu statt aller Langner, DStR 2007, 535 (537) m.w.N. Zu den sonstigen Anforderungen an einen Aufhebungsvertrag siehe Grambow, Rn. 544 ff.

⁴⁴² Vgl. hierzu genauer BAG, Urteil v. 19.7.2007 (6 AZR 774/06) BAGE 123, 294–301 und m.w.N. Grambow, Rn. 231; Langner, DStR 2007, 535 (535). Die Unzumutbarkeit für die Körperschaft in dieser Situation wurde auch im etwas anders gelagerten Fall BGH, Urteil v. 11.10.2010 (II ZR 266/08) BB 2011, 334–336 (Rz. 10) (=NJW 2011, 920) anerkannt.

⁴⁴³ So etwa in § 5 Abs. 1 S. 3 ArbGG oder in § 14 Abs. 1 Nr. 1 KSchG die hierbei die Frage des richterlichen Kündigungsschutzes sehr eindeutig negativ beantworten. Vgl. auch Grambow, Rn. 230.

⁴⁴⁴ BAG, Urteil v. 10.7.1980 (3 AZR 68/79) NJW 1981, 302; dass., Beschluss v. 28.9.1995 (5 AZB 4/95) NZA 1996, 143; BGH, Urteil v. 11.7.1953 (II ZR 126/52) NJW 1953, 1465; ders., Urteil v. 9.11.1967 (II ZR 64/67) NJW 1968, 396.

⁴⁴⁵ So jüngst (für GmbH-Geschäftsführer) bejahend: ders., Urteil v. 10.5.2010 (II ZR 70/09) NJW 2010, 2343–2346; mit Anmerkung Wahl/Schult, BB 2010, 2573.

⁴⁴⁶ Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (16 f.); siehe zur Abfindung Grambow, Rn. 563 ff., zur betrieblichen Altersversorgung ders., Rn. 597 ff. Zu gemeinnützigkeitsrechtlichen Implikationen nachvertraglicher Versorgungsansprüche siehe Grambow, Rn. 566 sowie ausführlich unten Zweiter Teil D.IV.5, S. 321 ff.

⁴⁴⁷ Zum gesetzlich nicht geregelten aber nach ganz h.M. möglichen Rücktritt des Vereinsvorstands siehe nur Röcken, ZStV 2014, 236 (passim); zum Schicksal des etwaigen Anstellungsverhältnisses in dieser Konstellation siehe ebd. S. 237 f.

⁴⁴⁸ Gänzlich unbeeindruckt, jedenfalls von der Dimension einer tatsächlichen Auswirkung dieser Vorschrift, bleibt Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (498), der aufgrund seines Verständnisses vom Anstellungsvertrag als Verpflichtungsgeschäft davon ausgeht, dass in dieser Konstellation immer ein

stellung unwahrscheinlicher als der umgekehrte Fall, da an die Abberufung geringere Anforderungen gestellt werden als beispielsweise die §§ 620 ff. BGB an eine Kündigung in puncto zwingende Notwendigkeit eines wichtigen Grundes, Formerfordernis und Frist stellen.⁴⁴⁹

Der differenzierte Fortbestand kann allerdings zu problematischen Situationen führen, wenn den Verträgen logisch eine zumindest materielle Organstellung zugrunde liegt, ohne die eine Erfüllung des Vertrages nicht möglich ist. Dies wird dann problematisch, wenn die Körperschaft ein starkes Interesse am Ausbleiben einer fortgesetzten körperlichen Präsenz der abberufenen Person hat. Diese ist dann nicht mehr in der Lage, ihren vertraglichen Pflichten nachzukommen, wobei die Körperschaft gem. § 615 BGB regelmäßig zur Gegenleistung verpflichtet bleibt. Auch wenn das ehemalige Organmitglied einen Anspruch auf fortgesetzte Vergütung hat, heißt dies im Umkehrschluss noch nicht, dass es auch einen Anspruch auf eine wie auch immer geartete Weiterbeschäftigung – selbst auf dem Vorstand untergeordneter Ebene – hätte. Nach richtiger Ansicht ist es durch den fortgesetzten Zahlungsanspruch in seinen Interessen hinreichend berücksichtigt, das Interesse der Körperschaft an einer personellen Neuordnung überwiegt dann die übrigen lediglich immateriellen Interessen des ehemaligen Vorstands.⁴⁵⁰

Dies dürfte selbst für ehrenamtlich Tätige – sofern sie überhaupt in einem Anstellungsverhältnis stehen – gelten, da hier der Vereinszweck persönliche Befindlichkeiten überstrahlt. Hier kann es daher noch wichtiger sein, eine Kopplungsklausel in den Vertrag aufzunehmen, die diese logische Trennung in ihrer faktischen Auswirkung teils wieder umkehrt.⁴⁵¹ Auch eine genauere vertragliche Ausgestaltung des Schicksals des Anstellungsverhältnisses abseits

Fall der Unmöglichkeit der Erfüllung gem. § 275 BGB vorliegt. Dann müsste er aber konsequenterweise die vereinsrechtliche Norm als *lex specialis* zu den §§ 323 ff. BGB wahrnehmen, was aber scheinbar auch nach seiner Auffassung nicht der Fall ist, weil er die Voraussetzungen des § 326 Abs. 2 S. 1 hierauf projiziert und den Regelungszweck von § 27 Abs. 2 damit umkehrt (vgl. ebd. sowie Reuter, in: MüKo-BGB⁶, § 27 Rn. 5).

⁴⁴⁹ Zum selben Ergebnis kommen auch Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (9 f.); sowie Stöber/Otto, Rn. 499. Zu den besonderen (faktischen) Problemen in diesem Zusammenhang, die insbesondere § 626 BGB – zu aller vorderst wegen der Zuständigkeit der Mitgliederversammlung – zusätzlich aufwirft, vgl. für die Frist Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (13); ansonsten Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (499 f.).

⁴⁵⁰ Vgl. hierzu primär BGH, Urteil v. 11.10.2010 (II ZR 266/08) BB 2011, 334–336 (Rz. 10) (=NJW 2011, 920); mit Anm. Ege, BB 2011, 334. Ungeklärt bleibt hiernach aber noch die Frage, ob die Körperschaft einen Anspruch auf eine Tätigkeit der weiterhin angestellten Person unterhalb der Vorstandsebene hätte, vgl. ders., BB 2011, 334 (336). Es gibt zwar eine Entscheidung, die dies bejaht, diese liegt allerdings schon einige Zeit zurück und stimmt allein schon dadurch nicht mehr mit der derzeit herrschenden Meinung überein, als sie in ganz fundamentaler Anwendung der Trennungstheorie den Anstellungsvertrag als von der Organstellung vollends isolierten Dienstvertrag ansieht: BGH, Urteil v. 14.7.1966 (II ZR 212/64) WM 1966, 968–970.

⁴⁵¹ Vgl. hierzu Grambow, Rn. 474 ff.; Grobys/Glanz, NJW-Spezial 2007, 129 (129 f.); zu den Grenzen dieser Klauseln vgl. Grambow, Rn. 476; sowie Wahl/Schult, BB 2010, 2573 (2574).

einer simultanen Beendigung kann hierbei helfen.⁴⁵² Ansonsten kann eine explizite Freistellung aber grundsätzlich auch noch im Zeitpunkt der Abberufung erfolgen.⁴⁵³ Dies kann allerdings bei gemeinnützigen Vereinen gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit gem. § 55 Abs. 1 AO verstoßen, wenn damit der dennoch fortbestehenden Vergütungspflicht des Vereins keine Gegenleistung des ehemaligen Vorstandsmitglieds für den gemeinnützigen Zweck entgegensteht.⁴⁵⁴

Solche Fälle lassen sich im Zweifel – insbesondere wegen der fehlenden Einstufung als Arbeitnehmer und der damit fehlenden Schutzwürdigkeit des scheidenden Vorstandsmitglieds – aber auch über einen Wegfall der Geschäftsgrundlage gem. § 313 f. BGB lösen.⁴⁵⁵

f. Rechtsfolgen bei Fehlen einer Vergütungsregelung

aa. Wirksamkeit des anspruchsbegründenden Vertrags

Da es nach der hier vertretenen Auffassung zumindest einer Öffnungsklausel in der Satzung bedarf, um einen eine Vergütungsregelung beinhaltenden Vertrag schließen zu dürfen, stellt ein solcher Vertragsschluss – erst recht natürlich eine Zahlung ohne vertragliche Grundlage – entgegen dem gesetzlichen Regelfall bei Fehlen in der Satzung eine pflichtwidrige Handlung im Rahmen der Geschäftsführung dar.⁴⁵⁶ Für die etwaige Wirksamkeit eines solchen Vertrags kommt es allerdings allein auf die Vertretungsmacht des abschließenden Organs an. Schließt der Vorstand – von den zusätzlichen Problemen, die dieses Insichgeschäft zusätzlich mit sich bringt einmal abgesehen – den Dienstvertrag mit sich selbst, kommt schon allein deshalb kein Vertrag zustande, weil er regelmäßig nicht als für die Anstellung zuständiges Organ und damit außerhalb seiner Vertretungsmacht handelt.⁴⁵⁷ Aber auch die ohnehin eng begrenzte, für diesen Fall aus der Satzung erwachsende Vertretungsmacht der Mitgliederversammlung findet ihre Grenze dann, wenn in der Satzung (stillschweigend) von ehrenamtlicher Tätigkeit der Vorstände ausgegangen wird. Dann kann ganz grundsätzlich gegen den eindeutigen Regelungsgehalt der Satzung niemals ein Vertrag zustande kommen.⁴⁵⁸

⁴⁵² Ege, BB 2011, 334 (336). Etwa, indem als Schadensbegrenzung automatisch bei Widerruf der Bestellung zumindest eine ordentliche Kündigung unter Berücksichtigung der entsprechenden Fristen erfolgt.

⁴⁵³ Grambow, Rn. 531 f.

⁴⁵⁴ Genauer hierzu s.u. Zweiter Teil B., S. 217 ff.

⁴⁵⁵ Zu dieser Frage schweigt der verfügbare Wortlaut von BGH, Urteil v. 11.10.2010 (II ZR 266/08) BB 2011, 334–336 (=NJW 2011, 920) unverständlicherweise.

⁴⁵⁶ So schon explizit BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (Rz. 5); neuerdings auch Wickert, NWB 2013, 3239 (3243).

⁴⁵⁷ A.A. wohl – in Anlehnung an die Grundsätze des Missbrauchs der Vertretungsmacht bei Annahme einer grundsätzlichen Unbeschränktheit der Vertretungsmacht des Vorstands als Umkehrschluss aus § 26 Abs. 2 S. 2 BGB – Flume, S. 369 ff.

⁴⁵⁸ So anscheinend auch BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (Rz. 5). Allerdings handelte in diesem Fall sogar ein fakultatives Organ zu eigenem Vorteil, welches wahrscheinlich schon dem Grunde nach keine Vertretungsmacht hatte. Insofern muss man diese Aussagen ein wenig relativieren. Zum selben Ergebnis kommt man auch, wenn man in Parallelität mit den Wertungen *Reuters* zur Mitgliederstellung hier auch eine Nichtigkeit des gesetzeswidrigen

Andere Anknüpfungspunkte für eine Pflichtverletzung sind auch eine Nichtverhinderung der Vergütungsleistung, sowie selbst das Unterlassen einer Unterrichtung der Mitgliederversammlung über die Zahlungen zum frühestmöglichen Zeitpunkt.⁴⁵⁹

bb. Schadensersatz

Das handelnde Organ macht sich dadurch gem. §§ 27 Abs. 3, 664 ff. i.V.m. § 280 Abs. 1 BGB dem Verein gegenüber haftbar, wenn diese Pflichtverletzung schuldhaft erfolgte und dadurch ein Schaden entstanden ist.⁴⁶⁰ Letzterer ist regelmäßig bereits gegeben, wenn eine ungeschuldete Leistung erfolgt ist.⁴⁶¹ Sollte eine Konstellation vorliegen, in der man eine unbeschränkte Vertretungsmacht annehmen und also doch ein Vertrag zustande kommen kann, lässt sich aber auch in dessen Bestehen ein Schaden erblicken.⁴⁶² Der Verschuldensmaßstab entspricht dem regelmäßigen Rahmen für Organe, wodurch prinzipiell bereits leichte Fahrlässigkeit für eine Haftung ausreicht.⁴⁶³ Bei der Gewährung einer Vergütung ohne wirksame satzungsmäßige oder vertragliche Grundlage lässt sich hierzu keine verallgemeinerbare Aussage treffen. Es hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab, ob der Vorstand bei dieser Vorteilsgewährung in Kenntnis oder fahrlässigen Unkenntnis der Gesetzes- bzw. Satzungswidrigkeit dieses Vorgehens handelte.

Bei Betrachtung der vor der gesetzgeberischen Klarstellung vorherrschenden Lage lässt es sich gut vertreten, dass die Vereinbarung einer Vergütung der Vorstandstätigkeit nicht den Grad grober Fahrlässigkeit erreicht, weil den Vorständen nicht vorwerfbar ist, dass sie die rechtliche Lage richtig einschätzen hätten müssen, zumal auch die Einholung rechtlichen Rats aufgrund der umstrittenen Gesetzeslage nicht notwendigerweise den Schaden abgewendet hätte. Damit wären jedenfalls Vorstände, die unter das Privileg des § 31a BGB fallen, von der Haftung befreit. Leichte Fahrlässigkeit ließe sich aber je nach Einzelfall wohl nicht kategorisch ausschließen. Ab der expliziten Verankerung der Unentgeltlichkeit in § 27 BGB im

Vorgehens annähme, vgl. Reuter, ZHR 148 (1984), 523–554 (544 ff.). Dabei wäre aber wohl in dieser Konstellation zunächst eine Chance zur Nachbesserung der Satzung zu gewähren, wie es insofern § 40 BGB eindeutig in Form einer Satzungsänderung vorsieht, auch wenn diese selbsttendend jedenfalls naturgemäß nicht im unmittelbaren Einflussbereich des Vorstands liegt, ders., ZHR 148 (1984), 523–554 (547).

⁴⁵⁹ BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (748). Letzteres ergibt sich schon aus der gesetzlichen Auskunftspflicht und Rechenschaftspflicht des § 666 BGB.

⁴⁶⁰ Grds. hierzu Grambow, Rn. 89 ff.; Hüttemann/Herzog, in: NPLY 2006, 33–55 (36 ff.); Reichert, Rn. 3672 ff.; Segna, in: GS Walz, 705–724 (707 ff.); Stöber/Otto, Rn. 492. Spezieller BMF-Schreiben v. 22.4.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), juris; Engelsing/Lüke, NWB 2008, 2437 (2439); Kolbe, DStR 2009, 2465 (Fn. 17); Schöpflin, in: BeckOK-BGB⁴³, § 27 Rn. 20a. Zur Durchsetzung dieses Anspruchs siehe Hüttemann/Herzog, in: NPLY 2006, 33–55 (46 f.).

⁴⁶¹ So auch BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (748). Es ließe sich allerdings diskutieren, ob nicht ein hierdurch entstehender Bereicherungsanspruch des Vereins soweit in Anrechnung gebracht werden müsste, wie er sich kostenneutral realisieren lässt.

⁴⁶² Insbesondere, wenn man als mittelbare Schäden die Konsequenzen der hieraus folgenden Aberkennung der Gemeinnützigkeit erkennt. Zum Vertrag als Schaden siehe nur Lorenz, S. 69 ff. Zur Verjährung dieser Ansprüche siehe Burgard, in: Hdb Managerhaftung³, Rn. 6.44.

⁴⁶³ Zum grundsätzlichen Haftungsmaßstab in puncto Verschulden siehe Grambow, Rn. 94 f.; Hüttemann/Herzog, in: NPLY 2006, 33–55 (36, 42); Reichert, Rn. 3739; Sauter/Schweyer/Waldner, Rn. 278 ff.; Segna, in: GS Walz, 705–724 (711 f.).

Jahre 2015 ist dies aber als deutlich schwerwiegender zu bewerten und dürfte regelmäßig die Schwelle zur groben Fahrlässigkeit überschreiten.⁴⁶⁴

cc. Rückforderung

Fehlt es demnach an einem Vertrag beziehungsweise einem vertraglichen Vergütungsanspruch, so geschieht eine etwaige Zahlung an das Vorstandsmitglied, die über den aus dem organschaftlichen Verhältnis bestehenden Aufwendungsersatzanspruch⁴⁶⁵ hinausgeht ohne rechtlichen Grund. Die Zahlung stellt also eine Leistung im Sinne von § 812 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 BGB dar und ist demnach grundsätzlich vollumfänglich kondizierbar.⁴⁶⁶

III. Satzungsmäßige Begrenzung der Vergütungshöhe

Bei vertraglicher Grundlage kann die Vergütungshöhe bereits in der betreffenden Satzungsklausel eine explizite Begrenzung erfahren. Gleiches gilt für entsprechende Beschlüsse des hierzu zuständigen Organs und dessen Anweisungen an ausführende Organe oder Personen. Diese sind (intern) verbindlich und begründen bei diesen Rahmen übersteigender Gewährung für die zu hohen Beträge die gleichen Ansprüche wie bei einem grundsätzlichen Ausschluss jedweder Vergütung.

Sollte die *Angemessenheit* einer Vergütung ausdrücklich in der Satzung verankert sein, kann dies insofern Probleme aufwerfen, als es sich hierbei um einen unbestimmten Rechtsbegriff⁴⁶⁷ handelt, denn schon in zivilrechtlicher Hinsicht unterliegt die konkret hierauf aufbauende Vergütungshöhe einer gerichtlichen Überprüfung.⁴⁶⁸ Zu viel Gezahltes wird dann wie rechtsgrundlos Geleistetes behandelt, hat damit entsprechende Konsequenzen für die dadurch zumindest pflichtwidrig Handelnden, und kann von Seiten des Vereins entsprechend nach § 812 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 BGB zurückgefordert werden.⁴⁶⁹

Jedenfalls bei gemeinnützigen Vereinen wird eine solche Satzungsregelung allerdings selten einem genuin zivilrechtlichen Gestaltungswunsch entspringen, sondern tendenziell Ausfluss der Anforderungen der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit sein. Hierbei stellt das Gemeinnützigkeitsrecht die Umsetzung seiner Vorgaben im Alltag der NPO dadurch sicher, dass es gewisse Anforderungen an die Verfassung der juristischen Person und die tägliche Geschäftsführung in den Rang zwingender Satzungsbestandteile erhebt.⁴⁷⁰ Hierzu werden in der Mus-

⁴⁶⁴ So jetzt auch Wickert, NWB 2013, 3239 (3243).

⁴⁶⁵ Siehe hierzu oben A.II.1.a, S. 17 ff.

⁴⁶⁶ So etwa Hüffer, WuB, II L. § 27 BGB 1.88; J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2227), der allerdings etwas unbestimmt nur von einem „[zivilrechtlichen] Rückerstattungsanspruch“ spricht; Wickert, NWB 2013, 3239 (3243).

⁴⁶⁷ Siehe grundsätzlich hierzu nur Bydlinksi, S. 365.

⁴⁶⁸ BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (Rz. 5).

⁴⁶⁹ Ders., Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (746 f.); K. Schmidt, § 24 III 2 d).

⁴⁷⁰ Zur satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit siehe genauer unten Zweiter Teil A.VI, S. 201 ff.

tersatzung in Anlage 1 (zu § 60) der AO – deren Einbeziehung § 60 Abs. 1 S. 2 AO sicherstellt – entsprechende Formulierungen vorgegeben.⁴⁷¹ Auch bei weniger wortwörtlicher Bezugnahme auf die Mustersatzung ließe sich – beispielsweise anhand sonstiger vorhandener Regelungen zur Gemeinnützigkeit – einem solchen Passus konkludent entnehmen, dass der Umfang der Vergütung sich auch in seinen zivilrechtlichen Auswirkungen am gemeinnützigen Verständnis dieses Begriffs orientieren soll.⁴⁷² Das Gemeinnützigkeitsrecht übernimmt nach richtiger Auffassung in dieser Hinsicht eine über seine bloße steuerrechtliche Verortung hinausgehende Rolle als umfassendes Organisationsrecht des Dritten Sektors, das Geltung bis in die konkreten zivilrechtlichen Ausprägungen hinein beansprucht. Denn nur so ist die Einhaltung der entsprechenden strengen Vorgaben – als Kehrseite der mit dem Gemeinnützigkeitsstatus einhergehenden umfangreichen Privilegierungen – gewährleistet.⁴⁷³ Dies führt konsequenterweise dazu, dass in der Interpretation von Satzungsbestimmungen die aus den übrigen Umständen ersichtliche gemeinnützige Zweckrichtung eines Vereins dahingehend zu berücksichtigen ist, dass alle sonstigen Satzungsbestandteile in Zweifelsfragen gemeinnützigkeitskonform auszulegen sind, weil es aufgrund des Gebots der Ausschließlichkeit (§ 56 AO) keine teilweise Gemeinnützigkeit geben kann.⁴⁷⁴ Eine wie auch immer formulierte Vorgabe an die Angemessenheit der Organvergütung wird mithin so verstanden werden müssen, dass damit den Vorgaben der AO entsprochen werden soll, folglich insbesondere denen der gemeinnützigen Mittelverwendung.⁴⁷⁵

Eine strikt zivilrechtliche Bewertung wäre ohnehin wenig erhellend. Was konkrete zahlenmäßige Obergrenzen einer isoliert zivilrechtlichen Angemessenheit anbelangt, gibt es nur wenige hilfreiche Anhaltspunkte. Im Gesetz finden sich hierzu keinerlei belastbare Vorgaben. Zwar hat sich der BGH in der Apotheker-Verein Entscheidung⁴⁷⁶ eingehender mit den Streitgegenständlichen Zahlen beschäftigt, hieraus lassen sich aber keine verallgemeinerbaren Schlüsse ziehen, es wird vielmehr immer auf die konkreten Umstände ankommen. Die im Urteil genannten Beträge dürfen nicht als absolute Obergrenze einer angemessenen Vergütung missverstanden werden, weil nicht ausgeschlossen ist, dass eine Vorstandstätigkeit einen Umfang haben kann, zu dem eine Vergütung dieses Umfangs nicht außer Verhältnis stünde.⁴⁷⁷ Damit steht einer isolierten beziehungsweise genuin zivilrechtlichen Bewertung

⁴⁷¹ Dem Wortlaut des § 4 der Mustersatzung entsprechend wird demnach in der Satzung seltener die „Angemessenheit“ einer gewährten Vergütung vorgegeben sein, als vielmehr das Verbot der Begünstigung durch „unverhältnismäßig hohe Vergütungen“.

⁴⁷² Zum Inhalt des gemeinnützigkeitsrechtlichen Verständnisses der Angemessenheit siehe ausführlich unten Zweiter Teil C., S. 243 ff.

⁴⁷³ Siehe hierzu grundlegend Hüttemann, in: FS Baums, 623–639 (625 ff.); ders., FR 2016, 969 (970 f.); konkret zu den Auswirkungen auf die Stiftungssatzung Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 432; zum Verein D. J. Fischer, NWB 2015, 2602 (2605).

⁴⁷⁴ Siehe dazu, sowie zur über diese semantische Ebene noch hinausgehenden „Ausstrahlungswirkung“ der Wertungen des Gemeinnützigkeitsrechts auf die Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe Hüttemann, in: FS Baums, 623–639 (632 f.).

⁴⁷⁵ Siehe hierzu genauer unten Zweiter Teil B., S. 217 ff.

⁴⁷⁶ BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (Rz. 5 ff.).

⁴⁷⁷ Allerdings dürfte dies selten sein. Im Streitgegenständlichen Fall bezog jedes Vorstandsmitglied im Jahr über 100.000 DM (im Jahre 1984 waren es sogar 118.069,84 DM), wobei ihr jeweiliger Tätigkeitsumfang äußerst fragwürdig blieb: der Verein besaß einen fünfköpfigen Vorstand und einen vierköpfigen Verwaltungsrat, wobei keines der Organe mit der tatsächlichen Geschäftsfüh-

schon per se nicht in ausreichendem Maße das Instrumentarium zur Verfügung, um die (Un-) Angemessenheit einer Vergütung unter Begründung einer hinreichenden Rechtssicherheit zu bemessen. Eine dadurch notwendige Orientierung an Vergleichsmaßstäben würde sich schon aus der Warte des Zivilrechts sachgerechterweise zumindest auch – wenn nicht primär – an den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts orientieren müssen, sofern der zu beurteilende Verein sich diesen Anforderungen unterworfen hat.

Dies lässt sich zu der Aussage zuspitzen, dass einer satzungsmäßigen Festlegung der Angemessenheit, sofern sie erkennbar auf die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen – insbesondere § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO oder andere Bestandteile der Mustersatzung – zurückgeht, kein eigenständiger zivilrechtlicher Aussagegehalt innewohnt und sie schon deshalb – wenn auch unter Berücksichtigung ihrer mittelbaren zivilrechtlichen Auswirkungen – in steuerrechtlicher Hinsicht interpretiert werden muss, damit es nicht zu einem Zirkelbezug im Rahmen der Selbstlosigkeitsprüfung kommt. Insbesondere gehört es auch ohne explizite Regelung zu den wichtigsten Pflichten der Organwalter steuerbegünstigter Körperschaften, mit ihrem Handeln nicht gegen die Vorgaben der Gemeinnützigkeit zu verstoßen und auch ansonsten alles zur Wahrung dieses Status Notwendige zu gewährleisten.⁴⁷⁸

rung beehelligt wurde, die mindestens einem hauptamtlichen Geschäftsführer und seinem hauptamtlichen Assistenten oblag, die sich darüber hinaus auch noch eines „personell umfangreichen Verwaltungsapparat[s]“ bedienen konnten: vgl. ders., Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (Rz. 1, 6). Selbst nach Abzug etwaigen tatsächlich angefallenen Aufwands dürfte eine Vergütung verbleiben, die ganz generell kaum jemals eine angemessene Gegenleistung für eine wie auch immer geartete Tätigkeit darstellen dürfte, jedenfalls in einem so großen Personenkreis. So wohl auch Stürmer, S. 267.

⁴⁷⁸

B. Stiftung

I. Die Rechtsform der Stiftung

Die Stiftung ist im Bürgerlichen Gesetzbuch im Anschluss an den Verein in den §§ 80 ff. geregelt. Nach § 86 sind gewisse Vorschriften des Vereinsrechts entsprechend anwendbar. Die Stiftung ist im Gegensatz zum Verein nicht körperschaftlich organisiert, zeichnet sich also gerade nicht durch eine mitgliedschaftliche Struktur aus. Sie soll aber aufgrund ihrer Bedeutung im Bereich des bürgererschaftlichen Engagements⁴⁷⁹ in dieser Abhandlung dennoch behandelt werden.⁴⁸⁰

1. Geschichtliche Entwicklung der Stiftung

Wenngleich der Begriff der Stiftung nicht von Anfang an eine entsprechende Rechtsform implizierte, geht die Stiftungstradition mindestens 1500 Jahre zurück bis in die (Spät-) Antike⁴⁸¹, wobei sie in der Folge ihrer Entwicklung in unserem Kulturkreis lange Zeit eine gewisse Verbindung zu der Entstehung und Verbreitung des Christentums aufwies. Stiftungen aus Anlass des Todes eines Gläubigen waren für die frühe Kirche in gewisser Hinsicht auch eine Einnahmequelle, wobei sich der Stifter daraus einen jenseitigen Vorteil für seine Seele erhoffte.⁴⁸² Dabei wurde auf schon damals Jahrhunderte alte Traditionen des Toten- und Ahnenkultes zurückgegriffen, bei denen es mehrheitlich um die Bewahrung des Ansehens des

⁴⁷⁹ Insofern en detail sogleich B.I.3, S. 90 ff.

⁴⁸⁰ Außerdem ist diese zivilrechtliche Differenzierung für das Steuer- und damit das Gemeinnützigkeitsrecht nicht in gleichem Maße erheblich, wie sich am deutlichsten an der Listung als potentielles Körperschaftsteuersubjekt in § 1 Abs. 1 Nr. 4 bzw. 5 KStG sowie in der Regelung des § 55 Abs. 3 AO zeigt.

⁴⁸¹ Siehe nur Schlüter, S. 36 f.; Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, S. 33 ff., der schon ägyptische Bräuche in diese Kategorie einordnet, ebenso wie die Platonische Akademie, sowie – gerade im Vergleich zu den sonstigen historischen Wirren Deutschlands – den Stiftungen ein „erstaunliches Maß an Beständigkeit, Überlebenswillen und Prosperität“ bescheinigt. Insofern ist es nur richtig, mit Schulze, in: Stiftungsrecht in Europa, 55–72 (55 f.) Stiftungen als „kulturübergreifendes Phänomen“ zu begreifen.

⁴⁸² Daher sind schlagwortartig die Begriffe (*donatio*) *pro salute anim(a)e* sowie *ad pias causas* überliefert; vgl. Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 2 f.; Schulze, in: Stiftungsrecht in Europa, 55–72 (55 ff.); Lingelbach, in: Werner/Saenger, Rn. 38 f. Eine eigene Rechtsform stellte diese Stiftung zwar noch nicht dar, war aber dennoch mit einigen Privilegien – bspw. im Codex Iustinianus: vgl. Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 63 m.w.N. – ausgestattet: Schulze, in: Stiftungsrecht in Europa, 55–72 (58); Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 2.

Verstorbenen ging,⁴⁸³ wodurch sich diese speziellen Rechtstraditionen in zunehmendem Maße verbanden.⁴⁸⁴

Mit dem Untergang des (West-) Römischen Reiches im 5. Jahrhundert nach Christus zerfiel der Einfluss staatlicher Kräfte in einem Maße, welches es den Kirchen ermöglichte, ihren Einfluss dementsprechend auszuweiten. Damit standen entsprechende Vermögenszuwendungen fürderhin nicht nur unter bischöflicher Aufsicht und Kontrolle, sondern es war gleichsam eine weitergehende Rechtsentwicklung für die folgenden knapp tausend Jahre erheblich eingedämmt, wie in nahezu allen sonstigen Belangen auch.⁴⁸⁵ Erst durch Reformation und Aufklärung erhielt eine vormals schon zaghaft begonnene Entwicklung Auftrieb, die in privaten oder städtischen Neugründungen oder einer vordergründig ideologisch motivierten – oftmals aber allein der Finanzierung der eigenen partikularstaatlichen Politik sowie Machterhaltung oder -ausweitung dienenden – Einverleibung oder Umwidmung der „frommen“ Vermögensmassen für weltliche Belange mündete.⁴⁸⁶ Dennoch gilt diese Abkehr von der jenseitigen und tendenziell eigennützigen Motivation als Keimzelle der Stiftung als Vehikel des Gemeinnutzens.⁴⁸⁷ Das – in der Kodifikation des BGB mündende – 19. Jahrhundert stellt schließlich dieser langwierigen Stagnation gegenüber die produktivste und entwicklungsreichste Epoche der deutschen Stiftungsgeschichte dar, was vor allem durch das weitere Erstarken des Bürgertums sowie der eigenständigen deutschen Rechtswissenschaft – beispielsweise im Zuge des Kodifikationsstreits – befeuert wurde, auch wenn sich diese Entwicklungen aufgrund der Besonderheiten der deutschen Kleinstaatserei nicht einheitlich vollzogen.⁴⁸⁸ Insbesondere

⁴⁸³ Vgl. zu den sog. Memorialstiftungen, die allerdings ebenso bereits einen transzendentalen Bezug aufwiesen, Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, S. 35; außerdem Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 62. Für viele Stifter dürfte dies indes auch heute noch zumindest einen Grund von mehreren darstellen, warum sie einer Stiftung ihren Namen geben – auch wenn diese Praxis heute nicht mehr ganz so unkritisch gesehen wird.

⁴⁸⁴ Vgl. nur Schulze, in: Stiftungsrecht in Europa, 55–72 (59 f.); Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 3. Diese akkommodativen Kräfte waren aus heutiger Sicht typisch für das frühe Christentum.

⁴⁸⁵ Siehe v. Campenhausen, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 5 Rn. 9; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 63; Schlüter, S. 38. Dies bedeutete aber nicht, dass Stiftungen dadurch keine Rolle mehr spielten. Gerade durch ihre christliche Ausgestaltung konnte sich ein reichhaltiges Stiftungswesen entwickeln: Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 4; v. Campenhausen, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 5 Rn. 15 f.

⁴⁸⁶ Vgl. v. Campenhausen, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 5 Rn. 19 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 64 f.; Liermann, S. 169 ff.; Lingelbach, in: Werner/Saenger, Rn. 45 ff.; Schlüter, S. 38 f.; Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, S. 38 f.; Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 4 f. jeweils m.w.N.

⁴⁸⁷ Insofern wird teilweise in Abgrenzung zur *pia causa* von dem Leitbild der *utilitas publica* gesprochen; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 65 m.w.N. Dies kam auch der zunehmenden Verwirtschaftlichung und Industrialisierung zupass, da hierbei traditionsreich (oftmals in Sachwerten oder anderweitig durch den strikten Stifterwillen) gebundenes Kapital extra commercium nicht für Investitionen zur Verfügung stand: Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 5. Dass dieser Gemeinnutzen allerdings selbst in den Memorialstiftungen bereits enthalten war, weil erzürnte Deitäten nach der damaligen Vorstellung durch Naturkatastrophen alle Lebenden strafen zeigt Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, S. 35. Auch bei *Iustinian* fanden sich bereits unter den Begriff der *piae causae* fallende Elemente von Gemeinwohlpflege in Form von Spitälern und Armen- oder Waisenhäusern: Liermann, S. 30 m.w.N.

⁴⁸⁸ Adam, in: NPLY 2014/15, 1–30 (10 ff.); Lingelbach, in: Werner/Saenger, Rn. 50; Schulze, in: Stiftungsrecht in Europa, 55–72 (64 f.); Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 6. Einen besonderen Vorteil

wird in dieser Zeit das Verständnis der Stiftung als juristische Person begründet – Vordenker waren hierbei insbesondere *Arnold Heise* und *Friedrich Carl von Savigny*.⁴⁸⁹ Zugleich wurden in dieser Zeit – begründet durch die preußische Tradition des aufgeklärten Absolutismus einerseits und die eigensinnige dogmatische Konstruktion der juristischen Person als Fiktion andererseits – die Grundlagen für die Notwendigkeit einer strengen staatlichen Aufsicht über private Stiftungen und ein behördliches Konzessionssystem gelegt.⁴⁹⁰

2. Die Konzeption der Stiftung seit dem Bürgerlichen Gesetzbuch

a. Grundsätzliches

Auch wenn im Laufe des 20. Jahrhunderts noch einige Entwicklungslinien von nicht unerheblichem Gewicht zu verzeichnen waren,⁴⁹¹ liegt die heutige Erscheinung der Stiftung in der Kodifikation des BGB begründet. Allerdings wird das Rechtsleben der Stiftung durch weitere Rechtsquellen beeinflusst, da es in Deutschland kein einheitlich kodifiziertes Stiftungsrecht gibt. Neben dem Stiftungsprivatrecht sind dies das Stiftungsverwaltungsrecht (i.e. das Recht der Stiftungsaufsicht – vor allem in den Landesstiftungsgesetzen), Stiftungssteuer- und Stiftungskirchenrecht.⁴⁹² Hinzunehmen ließen sich auch noch Bestimmungen des Grundgesetzes, die die Gesetzgebungskompetenz sowie die grundrechtlichen Implikationen für Stiftungen und Stifter regeln.⁴⁹³

Zunächst war es in den Verhandlungen zum BGB umstritten gewesen, ob der Stiftung – wie schon der AG und (mit Ausnahmen) dem Verein – eine eigene Rechtspersönlichkeit eingeräumt werden sollte. Insbesondere sah man kein Bedürfnis für die Anerkennung einer privatrechtlichen Stiftung, da nach einer verbreiteten Auffassung jede Stiftung mit staatlicher Anerkennung ohnehin zu einem dem Allgemeinnutzen unterworfenen und dienenden „Institut

für die Entwicklung der Stiftungen als bürgerliches Phänomen sieht allerdings sehr einleuchtend in dieser Kleinstaaterie begründet: Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, S. 40.

⁴⁸⁹ Vgl. zu dieser Entwicklung v. Campenhausen, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 5 Rn. 41 ff., 45; Liermann, S. 236 ff.; Lingelbach, in: Werner/Saenger, Rn. 53 ff.; A. Richter, S. 54 ff.; Schlüter, S. 41 f.

⁴⁹⁰ Vgl. zu dieser gesamten Entwicklung pointiert Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 67 f. m.w.N.; ebenso Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, S. 41 f. Auch die Wegbereiter der prinzipiellen Zuerkennung des Charakters einer juristischen Person wollten dies nur insoweit, als dem Staat im konkreten Einzelfall hierfür das letzte Wort bliebe; dargestellt bei: Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 80 Rn. 9. Dazu, wie früh im 19. Jahrhundert auf diesem Teilgebiet schon über die juristische Person diskutiert wurde: Schulze, in: Stiftungsrecht in Europa, 55–72 (65 f.).

⁴⁹¹ Zu diesen Entwicklungen siehe überblicksartig ders., in: Stiftungsrecht in Europa, 55–72 (67 f.); sowie Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 62 ff.; Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 8 f.; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 80 Rn. 10. Zu den faktischen Umbrüchen in der Stiftungslandschaft in diesem Zeitraum siehe Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, S. 42 f.; v. Campenhausen, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 5 Rn. 52 ff. Die jüngsten Entwicklungen des 21. Jahrhunderts auf diesem Rechtsgebiet sind größtenteils den Anforderungen des Dritten Sektors geschuldet und sollen daher sogleich in diesem Kontext besprochen werden, B.I.3, S. 90.

⁴⁹² Vgl. überblicksartig Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 21 ff.

⁴⁹³ Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 26 ff.

des öffentlichen Rechts“ würde.⁴⁹⁴ Das deutsche Stiftungsrecht zeichnet sich seitdem durch eine nicht unerhebliche „Artenvielfalt“ aus. Die Begriffspaare privat- und öffentlich-rechtlich, rechtsfähig und unselbständig (i.e. nichtrechtsfähig), fremd- und eigen-/privatnützig stehen allesamt für unterschiedliche Parameter, aus denen sich eine Vielzahl von Stiftungstypen bilden lassen, die allesamt nach dem Gesetz eine Daseinsberechtigung haben.⁴⁹⁵ Dies ist unmittelbarer Ausfluss der jahrelangen Kämpfe zwischen Staat, Kirche und Bürgern, die durch universelle Toleranz gegenüber den Stiftungsphänotypen aller Parteien beigelegt wurden.⁴⁹⁶ Dabei hat aber in der Gesamtschau die Staatlichkeit eine gewisse Oberhand behalten, indem ihr die Anerkennung und Aufsicht – wenn auch bei den Kirchen nur in eingeschränkter Form⁴⁹⁷ – über die verschiedenen Stiftungen obliegt.⁴⁹⁸ Besonders bemerkenswert ist hierbei, dass auch die privatnützige Stiftung weiterhin zum Typus der rechtsfähigen Stiftung gehört – wenn auch ohne die oftmals gemeinhin als selbstverständlich erachteten steuerlichen Begünstigungen – wodurch sich eine (zivilrechtliche) Zweckunabhängigkeit (oder besser: -neutralität) der deutschen Stiftung ergibt.⁴⁹⁹

Des Weiteren gibt es Schlagworte, die besondere rechtstatsächliche Anwendungstypen oder spezielle organisatorische und strukturelle Ausgestaltungsmuster von Stiftungen bezeichnen, ohne jedoch eigenständige Rechtsformen darzustellen, oder sich gar zwingend auf eine bestehende festzulegen. Die bekanntesten Fälle hiervon sind wohl die *Familienstiftung* (eigennützige Stiftung zugunsten des Stifters, seines Andenkens, oder auch der Mitglieder seiner

⁴⁹⁴ Begriff bei Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 80 Rn. 10 mit Verweis auf Mugdan, Materialien Bd. 1, S. 657 f., 961 f.

⁴⁹⁵ Zur empirischen Verteilung dieser Stiftungsformen in Deutschland siehe überblicksartig m.w.N. Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (58).

⁴⁹⁶ So auch Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, S. 41 f.; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 80 Rn. 8.

⁴⁹⁷ Dies ist in den jeweiligen Landesstiftungsgesetzen sehr unterschiedlich geregelt, aber in der Gesamtschau deutlich schwächer ausgeprägt als bei der Aufsicht über privatrechtliche Stiftungen. Vgl. nur Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 308 ff. m.w.N.

⁴⁹⁸ Dies ist aber auch dem verspäteten und damit umso deutlicheren Drängen der Deutschen nach einem starken Staat zur Zeit der Konzeption des BGB geschuldet, auch wenn letzteres diesbezüglich ansonsten einen überdurchschnittlich liberalen Geist atmet. Dass diese Formen nebeneinander die Jahrhunderte überdauern, liegt natürlich auch schon in der Konzeption der Stiftung als theoretisch ewig bestehende Einrichtung begründet, deren Fortbestand rechtlich nur schwerlich entgegenzuwirken ist. Vgl. Strachwitz, *Maecenata* Aktuell 46 (2004), 6–8.

⁴⁹⁹ Dutta, *RabelsZ* 77 (2013), 828–842 (830 f.); Schulze, in: *Stiftungsrecht in Europa*, 55–72 (67); Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, S. 43 f. Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 7; sowie Jakob, S. 27, 47 f. sprechen mit der nun herrschenden Auffassung insofern vom Leitbild der „gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung“. Einschränkend, indem die Familienstiftung als traditionsbedingter aber eigentlich konzeptionswidriger Ausnahmefall und familienrechtlicher Fremdkörper dargestellt wird: Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 80 Rn. 8 (vgl. aber ebd. Rn. 100 a.E.) in Übernahme von Reuter (Vorauslage). Ähnlich die Überlegungen zum Rechtsinstitut der *gemeinwohlfördernden Stiftung* bei A. Richter, S. 350 ff. Dass diese Freiheit aber andererseits auch seit jeher als Rechtfertigung der staatlichen Kontrolle erhalten muss, zeigen Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 70. Zweckunabhängigkeit darf derweil nicht als Unabhängigkeit von einem Zweck missverstanden werden, sondern besagt nur die inhaltliche Freiheit in der Festlegung überhaupt irgendeines Zwecks. Zum Verbot der Selbstzweckstiftung siehe unten B.I.2.b.aa(1), S. 85.

Familie⁵⁰⁰) und die *Bürgerstiftung* (Stiftung, die durch einen großen Kreis von (Zu-) Stiftern für eine Vielzahl lokaler Zwecke eintreten soll⁵⁰¹).⁵⁰²

b. Die rechtsfähige Stiftung des Privatrechts

Der Fokus der folgenden Betrachtung soll auf der rechtsfähigen Stiftung im Sinne des BGB liegen,⁵⁰³ da Staat und Kirche oftmals in der Stiftungsorganisation (quasi-) hoheitlich agieren und gestalten können, oder sich ebenso zivilrechtlicher Stiftungsformen bedienen. Treuhandstiftungen⁵⁰⁴ spielen demgegenüber zwar eher eine Rolle, aufgrund ihrer Vielfalt und Unterordnung unter einen – wie auch immer gearteten – Träger lassen sich aber auch insofern kaum verallgemeinerbare Aussagen treffen. Ohnehin bedürfen sie einer weitreichenden vertraglichen Ausgestaltung, im Zuge derer alles Relevante aktiv geregelt und gestaltet werden muss.

aa. Definition und konstitutive Merkmale

Wie bei allen anderen Rechtsformen auch gibt es bestimmte Kriterien, die gegeben sein müssen, um von einer Stiftung im Sinne einer eigenständigen Rechtsperson sprechen und diese im Speziellen durch die zuständigen Behörden anerkennen lassen zu können. Die Stiftung des privaten Rechts wird – in Ermangelung einer Legaldefinition – gemeinhin definiert als selbständiger, nicht auf einem Personenverband beruhender Rechtsträger, welcher in einem Stiftungsgeschäft festgelegte Zwecke mit Hilfe eines diesen Zwecken gewidmeten Vermögens dauerhaft verfolgt.⁵⁰⁵ Aus dieser leicht amorphen und in Teilen negativ abgrenzenden

⁵⁰⁰ Dutta, RabelsZ 77 (2013), 828–842 (832 ff.); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.48; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 257 ff.; Meyn, in: Meyn/Richter/Koss/Gollan³, Rn. 44 ff.; Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 17.

⁵⁰¹ Biedermann/Polterauer, ZStV 2016, 72; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 276 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.47; Meyn, in: Meyn/Richter/Koss/Gollan³, Rn. 51 ff.; Schiffer, in: Schiffer-Beraterpraxis⁴, § 2 Rn. 47 ff.; Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 19.

⁵⁰² Daneben gibt es eine Vielzahl weiterer wie etwa *Kommunale Stiftung* oder *Unternehmensverbundene Stiftung*, vgl. Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 208 ff.; Jakob, S. 76 ff.; Schiffer, in: Schiffer-Beraterpraxis⁴, § 2 Rn. 30 ff., 55 ff.; Schwintek, S. 48 ff.; Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 15 ff.

⁵⁰³ Auch wenn hierunter, wegen der fehlenden Vorgaben an den Stiftungszweck, ebenso die privatnützige Stiftung fällt. Diese spielt jedoch wegen der regelmäßig fehlenden Gemeinnützigkeit in der drittsektorspezifischen Betrachtung keine größere Rolle. Prinzipiell ausschließen lässt sich indes eine Einordnung selbst einer (u.U. nur in Teilen) privatnützigen Stiftung als gemeinnützig im Sinne des Steuerrechts im Einzelfall aber nicht. Vgl. Kirchhain; sowie Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.48.

⁵⁰⁴ Ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 2.49 ff.; Meyn, in: Meyn/Richter/Koss/Gollan³, Rn. 54 ff.

⁵⁰⁵ BVerfG, Beschluss v. 11.10.1977 (2 BvR 209/76) BVerfGE 46, 73–96 (84 f.) (=NJW 1978, 581); BVerwG, Urteil v. 12.2.1998 (3 C 55/96) BVerwGE 106, 177–186 (181) (=NJW 1998, 317) – *Republikaner-Stiftung* –; v. Campenhausen/Stumpf, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 1 Rn. 6; Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, Vorbem zu § 80 Rn. 5; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 1; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 80 Rn. 98 ff.; Wiese, in: Erman¹⁵, Vorbem zu § 80 Rn. 1; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 9. Zum (weiteren) *funktionalen Stiftungsbegriff*,

Formel lassen sich im einzelnen drei Bestandteile als konstitutive Elemente herausstellen: der Stiftungszweck, das Stiftungsvermögen und die Stiftungsorganisation.⁵⁰⁶

(1) Stiftungszweck

Die zentrale und im Wortsinne wesentliche Komponente einer jeden Stiftung ist ihr Zweck. Dieser wird durch den Stifterwillen im Stiftungsgeschäft festgelegt und bestimmt fürderhin die Ausrichtung der Stiftung und die Zielrichtung ihrer Tätigkeit. Dabei emanzipiert sich der Zweck mit Entstehung der Stiftung sowohl von den inneren Beweggründen als auch von der Deutung und Einflussnahme des Stifters selbst, ebenso wie von den Organen der Stiftung.⁵⁰⁷ Bezüglich des Gehalts des Stiftungszwecks findet sich in § 80 Abs. 2 BGB lediglich die Vorgabe, dass dieser „das Gemeinwohl nicht gefährde[n]“ dürfe.⁵⁰⁸ Hieraus ergibt sich das Leitbild der gemeinwohlkonformen Allzweckstiftung.⁵⁰⁹

Somit sind auch wirtschaftlich tätige oder privatnützige Stiftungen prinzipiell anerkennungsfähig. Die entsprechende Ausdifferenzierung am Gemeinwohlnutzen der Stiftungen soll auf dem Gebiet der Rechtsfolgen des Steuerrechts erfolgen. Eine Grenze findet diese zivilrechtliche Zweckneutralität nur dann, wenn die Stiftung ausschließlich und alleine dem (lebenden) Stifter selbst dienen soll. Dann fehlt es bei genauerer Betrachtung schon an einer Entäußerung von Vermögenswerten, wodurch eine Anerkennung als eigener Rechtsträger nicht notwendig oder jedenfalls nicht interessengerecht erscheint, insbesondere unter Gesichtspunkten der Haftungsflucht von Privatvermögen. Ähnlich dürfte es sich auch mit Selbstzweckstiftungen verhalten. Neben dem zirkulären Charakter dieser Konstruktion reiner Vermögensverwaltung fehlt es auch hier am Bedürfnis einer eigenständigen Anerkennung der Rechtsfähigkeit.⁵¹⁰

der Gegenstand jüngerer Diskussionen ist, siehe Schlüter, S. 21 f.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 16 ff.; Weitmeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 80 Rn. 5 ff.; kritisch hierzu Reuter, in: NPLY 2010/2011, 65–84 jeweils m.w.N.

⁵⁰⁶ Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, Vorbem zu § 80 Rn. 5 ff.; v. Campenhausen/Stumpf, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 1 Rn. 6; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 3; Rawert, in: Stiftungsrecht in Europa, 109–137; Stumpf, in: S/S/S/P², B. Vorbem. Rn. 7; Wiese, in: Erman¹⁵, Vorbem zu § 80 Rn. 1. *Dominique Jakob* spricht von der *Trias der Stiftungsmerkmale*: Jakob, S. 48. Zu den steuerrechtlich besonderen Anforderungen an die Stiftung siehe Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.59 ff.

⁵⁰⁷ Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 120; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 5 f., § 85 Rn. 9 ff., § 87 Rn. 17; Stumpf, in: S/S/S/P², B. Vorbem. Rn. 8; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 315.

⁵⁰⁸ Zur Auslegung dieses sehr weiten Merkmals, das wohl nur wirklich materiell rechtswidrige Zwecke ausschließt, siehe Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 37 ff.

⁵⁰⁹ Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 7; Stumpf, in: S/S/S/P², B. Vorbem. Rn. 8; Rawert, in: Stiftungsrecht in Europa, 109–137 (115 ff.).

⁵¹⁰ Zu alledem siehe Dutta, RabelsZ 77 (2013), 828–842 (837 f.); Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 9; Stumpf, in: S/S/S/P², B. Vorbem. Rn. 8; Weitmeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 80 Rn. 102 f.; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 9 jeweils m.w.N. Sehr differenziert: Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 7 Rn. 61 ff.

(2) Stiftungsvermögen

Wenn der Stiftungszweck den Motor und damit die Rechtfertigung für die Anerkennung der Eigenart als rechtliches Vehikel darstellt, ist – um in diesem Bild zu bleiben – das Stiftungsvermögen der Treibstoff, also das Mittel zur Realisation dieses Zwecks. Fehlen entsprechende Vermögenswerte, die der Stiftung zur Verfügung stehen, kann die Stiftung schon deshalb nicht anerkannt werden, weil der Zweck nicht nur theoretisch, sondern – wenn auch nur mit geringer Wahrscheinlichkeit und Effektivität – praktisch verfolgbar sein muss. Sonst bleibt er ein reines Gedankenkonstrukt⁵¹¹, welches keiner Rechtsfähigkeit bedarf. Dabei gibt es weder an die qualitative Zusammensetzung des Vermögens, noch an dessen Quantität konkrete Anforderungen, sodass alle (vermögenswerten) materiellen wie immateriellen Güter als Stiftungsvermögen in Frage kommen.⁵¹² Eine zur Anerkennung notwendige Höhe richtet sich dabei nach dem konkreten Zweck und anderen bestimmenden Faktoren, sodass sich keine (verlässlichen) absoluten Untergrenzen festlegen lassen.⁵¹³ Die Stiftung muss vielmehr in ihrer (potentiellen) Ausstattung in Bezug auf den konkreten Zweck gem. § 80 Abs. 2 Alt. 1 BGB eine „dauernde und nachhaltige Erfüllung“ sicherstellen können, vulgo lebensfähig sein.⁵¹⁴ Dabei kann die tagtägliche Zweckverfolgung entweder aus den Erträgen des Vermögens, oder aus dem Vermögen selbst bestritten werden.⁵¹⁵ Als zivilrechtlichen Gegenpart der steuerrechtlichen Vorgaben an die Gemeinnützigkeit – allen voran das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung aus § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO⁵¹⁶ – ist allerdings einerseits von einem Thesaurierungs- bzw. Admassierungsverbot auszugehen. Andererseits ist im Regelfall von einer

⁵¹¹ Teilweise wird auch von „virtueller“ oder „Funktionsstiftung“ gesprochen: Stumpf, in: S/S/S/P², B. Vorbem. Rn. 9; Hüttemann, ZHR 167 (2003), 35–65 (61).

⁵¹² Fritz, in: Werner/Saenger, Rn. 457; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 9 Rn. 42; Stumpf, in: S/S/S/P², B. Vorbem. Rn. 9.

⁵¹³ Burgard, S. 166; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 9 Rn. 35 f.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 27; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 61. Insofern wenig aussagekräftig, wenn sich auch ein entsprechendes Bedürfnis der Praxis wohl nicht leugnen lässt, Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, § 81 Rn. 4; Meyn, in: Meyn/Richter/Koss/Gollan³, Rn 43: typischerweise zwischen 25.000 bzw. 60.000 € Mindestvermögensausstattung von Anerkennungsbehörden gefordert. Vgl. auch (Beobachtung einer teilweisen Verschärfung hin zu 100.000 €): Röttsch, ZStV 2014, 113 (113). Zur Absage an eine gesetzliche Fixierung einer Mindestausstattung im Zuge der aktuellen Reformdebatte vgl. Theuffel-Werhahn, SB 2017, 151 (152 f.).

⁵¹⁴ Zu den konkreten Maßstäben dieser Prüfung sowie zur leider höchstens gut gemeinten Zögerlichkeit in der konsequenten Anwendung durch die zuständigen Behörden siehe Hüttemann/Rawert, ZIP 2013, 2136 (2138 ff.); Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 18 ff. Kritisch auch Reuter, in: NPLY 2012/2013, 37–49. Vgl. genauer sogleich B.I.2.b.bb, S. 88 f. Nach einer Studie aus dem Jahr 2013 haben dabei 36 % der deutschen Stiftungen ein Vermögen (nicht Gründungsvermögen!) von unter 250.000 €, was regelmäßig mit entsprechend geringen Förderleistungen von unter 50.000 € p.a. einhergeht: Poldrack/Schreier, in: 6. Forschungsbericht: Statistiken zum deutschen Stiftungswesen 2013 (Opusculum Nr. 66), 7–22 (12, 15).

⁵¹⁵ Letztgenannte Vermögensverwendung nennt sich *Verbrauchsstiftung* und ist durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.3.2013 (BGBl. I, S. 556) vom Gesetzgeber anerkannt worden: Graffe, in: NPLY 2012/2013, 159–173 (172); Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 6 Rn. 335; Hüttemann, DB 2013, 774 (778); Reuter, npoR 2013, 41 (45 ff.); Saenger/Al-Wraikat, ZStV 2013, 128 (130).

⁵¹⁶ Zu deren wechselseitigem Verhältnis siehe genauer Hüttemann, in: Dt. Stiftungswesen, 191–213 (208 ff.); Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 431 f., § 86 Rn. 43.

Pflicht zur Erhaltung des Vermögensbestands – auch als Grundstockvermögen bezeichnet – auszugehen, sofern es sich nicht von vornherein um eine Verbrauchsstiftung handelt.⁵¹⁷

(3) Stiftungsorganisation

Aus einer Einordnung als juristische Person ergibt sich die Notwendigkeit der Errichtung von faktisch handlungs- und vertretungsfähigen Organen. Da die Stiftung ohne diese nicht handlungsfähig wäre, ist konstitutives Element die Konzeption zweckgerechter Organisationsstrukturen. Dies wird verstärkt durch die Eigenart der Stiftung als – im Gegensatz zur Körperschaft⁵¹⁸ – mitgliedslose Rechtspersönlichkeit. Weder die Förderungsbegünstigten – die Destinatäre – noch der Stifter selbst haben (aus dieser jeweiligen Funktion allein) rechtliche Einflussmöglichkeiten.⁵¹⁹ Die Stiftungsorganisation wird als Teil der Stiftungsverfassung – § 85 BGB (insofern dem Verein ähnlich) – im Wesentlichen in der Stiftungssatzung festgelegt und subsidiär durch gesetzliche Vorgaben, größtenteils durch einen Verweis ins Vereinsrecht in § 86 S. 1 BGB, ergänzt.⁵²⁰ Dabei ist die einzige konkret zwingende Vorgabe die Einrichtung eines Stiftungsvorstandes, wie sich aus § 86 S. 1 i.V.m. § 26 Abs. 1 BGB ergibt.⁵²¹

Spätestens seit Anerkennung der Verbrauchsstiftung ist die Dauerhaftigkeit der Errichtung kein allgemeines konstitutives Kriterium mehr.⁵²² Dauerhaftigkeit bezieht sich insoweit vor

⁵¹⁷ Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 11, § 81 Rn. 59 ff., § 86 Rn. 29 ff.; Stumpf, in: S/S/S/P², B. Vorbem. Rn. 9, § 80 Rn. 62; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 85 Rn. 15 ff. Dabei ist im Einzelnen umstritten, ob es sich um *nominelle* oder *reale* Vermögenserhaltung handeln soll, was gerade in Niedrigzinsphasen (konkret: Oberhuber, FAS v. 21. 9. 2014, 35; Hauser [jch.], FAZ v. 10. 2. 2015, 18; Kremer, FAS v. 3. 5. 2015, 34) und Phasen hoher Inflation kein unbedeutender Unterschied ist. Vgl. hierzu Fritz, in: Werner/Saenger, Rn. 468 f.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 9 Rn. 71 ff.; Hüttemann, in: Dt. Stiftungswesen, 191–213 (193 ff.); Hüttemann/Rawert, ZIP 2013, 2136 (2137); Schwintek, S. 97 ff.; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 85 Rn. 16 ff.

⁵¹⁸ Inwieweit von dieser grundsätzlichen Konzeption durch Gestaltung abgewichen werden kann ist umstritten. Vgl. befürwortend Burgard, S. 349 ff., 372 ff., 655 ff.; kürzer: ders., in: NPLY 2005, 95–124 (98 ff.); kritisch: Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 13, § 85 Rn. 9 ff.; Rawert, in: NPLY 2012/2013, 51–61 (55 ff.); K. Schmidt, in: Stiftungsrecht in Europa, 175–195.

⁵¹⁹ BGH, Urteil v. 22.1.1987 (III ZR 26/85) BGHZ 99, 344 (=NJW 1987, 2364); Arnold, in: NPLY 2012/2013, 63–80 (72 f.); Burgard, S. 447 ff., 460 ff.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 99 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 12 f.; Kersting, in: NPLY 2006, 57–73 (61 ff.); Muscheler, S. 224 ff.; Stumpf, in: S/S/S/P², B. Vorbem. Rn. 10; Wiese, in: Erman¹⁵, § 85 Rn. 7 ff. Zur Stellung der Destinatäre vgl. jüngst (zum Rechtscharakter der Zuwendung an den Destinatär als Schenkung) BGH, Urteil v. 7.10.2009 (Xa ZR 8/08) NJW 2010, 234; sowie KG, Urteil v. 3.12.2012 (8 U 116/12) ZStV 2013, 107 (mit Anm. Bergsdorf). Für eine Ausweitung dieser Rechtsstellungen (de lege lata) Arnold, in: NPLY 2012/2013, 63–80 (72 f.); Jakob, S. 510 ff.; Kersting, in: NPLY 2006, 57–73 (67 ff.).

⁵²⁰ Fischer/Ihle, DSStR 2008, 1692 (1695 f.); Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 6 Rn. 120 f.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 12, § 81 Rn. 34 ff.; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 388.

⁵²¹ Genauer hierzu siehe unten B.I.4, S. 93 ff.

⁵²² Vgl. Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 6 Rn. 335; Reuter, in: NPLY 2012/2013, 37–49 (45); Stumpf, in: S/S/S/P², B. Vorbem. Rn. 14 Dabei zieht sich diese konzeptionell eigentlich bis ins

allem darauf, dass der Zweck so lange gefördert wird, wie er besteht. Ist eine Zweckerreichung mittelfristig möglich oder der Zweck an sich bereits zeitlich befristet, steht dies einer Anerkennung als Stiftung nicht entgegen.⁵²³

bb. Staatliche Anerkennung und Aufsicht

Mit Vorliegen der soeben dargestellten Elemente tritt für die Stiftung keine Rechtsfähigkeit *ipso lege* ein.⁵²⁴ Aus den angerissenen historischen Gründen bedarf es gem. § 80 Abs. 1 BGB in Deutschland einer Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Behörde in Form eines privatrechtsgestaltenden Verwaltungsakts.⁵²⁵ Diese Aufgabe wird hiernach einer Landesbehörde zuteil, im Speziellen desjenigen Bundeslandes, in welchem die Stiftung ihren satzungsgemäßen Sitz haben soll.⁵²⁶ Welche Behörde innerhalb dieses Landes zuständig ist, richtet sich nach den Regelungen des jeweiligen Landesstiftungsgesetzes, wobei dies regelmäßig die obersten Landesbehörden für Inneres oder Justiz, bei größeren Bundesländern auch die örtlichen Mittelbehörden sind.⁵²⁷ Bei der Stiftung unter Lebenden besteht seitens des Stifters ein zwingendes – jedoch nicht höchstpersönliches – Antragsfordernis, wodurch die Anerkennung als mitwirkungsbedürftiger Verwaltungsakt anzusehen ist.⁵²⁸

Inhaltlich erfolgt die Prüfung der Voraussetzungen der Anerkennung nach den abschließenden Regelungen des BGB, wie sie seit der Stiftungsrechtsreform 2002⁵²⁹ ausgestaltet sind. Dabei werden durch das reformierte Gesetz auch obige althergebrachte Konstitutivmerkmale einbezogen.⁵³⁰ Demnach sind dies zunächst die Vorgaben des § 81 Abs. 1 BGB, also Anforderungen an die Form des Stiftungsgeschäfts, an das Stiftungsvermögen und den -zweck sowie die enumerativen Erfordernisse in Bezug auf den Inhalt der Satzung in Satz 3.⁵³¹ Des

Umwandlungsgesetz, in dessen Rahmen die Umwandlung einer Stiftung in eine andere Rechtsform nicht vorgesehen und damit ausgeschlossen ist; vgl. Voigt de Oliveira/Becker, DSrR 2013, 2554 (2558).

⁵²³ Zu sonstigen konstitutiven Elementen, die vereinzelt diskutiert werden, siehe Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 14 f.

⁵²⁴ Zur rechtlichen Behandlung der Stiftung bis zum Zeitpunkt der Erlangung der Rechtsfähigkeit siehe Thole.

⁵²⁵ BVerwG, Urteil v. 26.4.1968 (VII C 103.66) BVerwGE 29, 314 (315 f.) (=NJW 1969, 339); Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 1; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 6 Rn. 262; Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 80 Rn. 40.

⁵²⁶ Genauer bei Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 80 Rn. 50; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 293; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 7; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 374.

⁵²⁷ Eine genaue Übersicht der jeweiligen Landesnormen findet sich bei Backert, in: LandesStiftR, Rn. 9.2 ff.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 6 Rn. 294 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 8.

⁵²⁸ Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 6 Rn. 262 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 10; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 372 jeweils m.w.N.

⁵²⁹ Gesetz vom 15.7.2002 (BGBl. I, S. 2634). Dazu umfassend statt aller Hüttemann, ZHR 167 (2003), 35–65.

⁵³⁰ Ders., ZHR 167 (2003), 35–65 (46 ff.); Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 15 ff.; Krause/Thiele, in: NPLY 2007, 133–147 (140 ff.).

⁵³¹ Genauer hierzu siehe Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 81 Rn. 18 ff., 34 ff. Zum weitergehenden Verhältnis von Stiftungssatzung und -aufsicht siehe Fritsche, ZSt 2009, 21 (28 ff.).

Weiteren muss gem. § 80 Abs. 2 BGB sowohl die Dauerhaftigkeit als auch die Nachhaltigkeit der Zweckerfüllung gesichert⁵³² und eine Gemeinwohlgefährdung⁵³³ ausgeschlossen sein.

Liegen diese Voraussetzungen vor, hat der Stifter einen Anspruch auf die Anerkennung der Stiftung gegenüber der Behörde. Dieser hat 2002 expliziten Eingang ins BGB gefunden (§ 80 Abs. 2 S. 1: „Die Stiftung ist als rechtsfähig anzuerkennen, wenn [...]“), war indes auch zuvor nach allgemeiner Auffassung gegeben, indem man aus grundgesetzlichen Implikationen eine Ermessensreduktion der Behörde im Zuge der Genehmigung ableitete.⁵³⁴ Als Verwaltungsakt wird die Anerkennung mit Bekanntgabe gegenüber dem Adressaten wirksam.⁵³⁵ Allerdings erfolgt hiernach, in Abgrenzung zum Verein und den Kapitalgesellschaften, keine Eintragung in ein wie auch immer geartetes Register.⁵³⁶

Mit Erlangung der Rechtsfähigkeit emanzipiert sich die juristische Person dergestalt von der Person des Stifters, dass sie nicht mehr seinem (u.U. wechselhaften) Willen, sondern nur den im Stiftungsgeschäft festgelegten – und damit selbständig und objektiv in der Satzung fixierten – Vorgaben des Stifters unterworfen ist. Um dies zu gewährleisten, bleibt die Stiftung auch nach der Anerkennung unter staatlicher Aufsicht.⁵³⁷ Die Notwendigkeit hierzu ergibt

⁵³² Dies wird schlagwortartig als *Lebensfähigkeitsvorbehalt* bezeichnet. Allgemein zu den konkreten Maßstäben Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 17 ff.; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 80 Rn. 107 ff. Kritisch zum hierbei nach herrschender Auffassung bestehenden Einschätzungsspielraum der Behörde siehe Reuter, in: NPLY 2012/2013, 37–49. Allerdings belegt die Statistik einen allgemeinen Trend zur Vermögensvermehrung bei jedweder Größe von Stiftung: Poldrack/Schreier, in: 6. Forschungsbericht: Statistiken zum deutschen Stiftungswesen 2013 (Opusculum Nr. 66), 7–22 (13).

⁵³³ Vgl. hierzu bereits soeben sowie Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 37 ff.; (mit konkreten Beispielen) Krause/Thiele, in: NPLY 2007, 133–147 (141 ff.); Muscheler, S. 117 ff.

⁵³⁴ Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 80 Rn. 41; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 6 Rn. 258; Hüttemann, ZHR 167 (2003), 35–65 (41 f.); Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 2; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 375. Zu einem (etwaigen) „Grundrecht auf Stiftung“ vgl. Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 26 ff.; Krause/Thiele, in: NPLY 2007, 133–147 (135 ff.); Schmidt-Jortzig, in: Strachwitz/Mercker, S. 55 ff.; R. Schröder, DVBl 2007, 207.

⁵³⁵ Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 80 Rn. 51; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 6 Rn. 346; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 13; jeweils mit Verweis auf §§ 41 Abs. 1, 43 Abs. 1 VwVfG.

⁵³⁶ Man kann dabei wegen des grundsätzlichen Anerkennungsanspruchs insoweit auch davon sprechen, dass das äußerlich zwar noch konzessiv gestaltete *Anerkennungs-* (aber bewusst gerade nicht mehr *Genehmigungs-*) Verfahren mittlerweile „weitgehend einem Registrierungsverfahren angeglichen“ wurde: v. Campenhausen, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 5 Rn. 67; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 80 Rn. 2 f.; Hüttemann, ZHR 167 (2003), 35–65 (39 f.) Einige Stimmen sprechen sich in unterschiedlicher Form auch für die Einführung eines echten Registerverfahrens aus. Vgl. Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 158 ff.; Muscheler, S. 29 f., 41 ff. m.w.N.

⁵³⁷ Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 80 Rn. 40; Hüttemann, ZHR 167 (2003), 35–65 (64 f.); zur Subsidiarität der Aufsicht bei eigenen Kontrollorganen der Stiftung Seyfarth, ZSt 2008, 145 (145 f.); zur Wechselwirkung zwischen Stiftungssatzung und Aufsicht Fritsche, ZSt 2009, 21 (28 ff.). Zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben und Rechtfertigungen für diesen fortgesetzten Eingriff siehe R. Schröder, DVBl 2007, 207.

sich unter anderem aus der gewollt schwachen Rechtsstellung⁵³⁸ etwaiger (mittelbar) Betroffener von Misswirtschaft, namentlich dem Stifter selbst aber auch den (potentiellen) Destinatären, welche ansonsten jeweils aus Eigeninteresse für den Schutz der Stiftung sorgen könnten.⁵³⁹ Der Umfang und das Instrumentarium dieser Aufsicht ist teilweise bundeseinheitlich im bürgerlichen Recht geregelt – etwa die Zweckänderung in § 87 BGB –, größtenteils hingegen in den Stiftungsgesetzen der Länder genauer ausgestaltet.⁵⁴⁰ Es ergeben sich indes verallgemeinerbare Aufgabengebiete, die von Überwachung und Beanstandung der verwaltenden Tätigkeiten der Stiftung bis hin zu Eingriffen in die personelle Zusammensetzung von Organen reichen.⁵⁴¹ Dabei ist zwar nach heute herrschender Auffassung der behördliche Einfluss auf eine reine Rechtsaufsicht beschränkt.⁵⁴² Diese Kompetenzen reichen jedoch weit genug, um die Stiftung einer so umfassenden Kontrolle zu unterwerfen wie keine andere Rechtsform.⁵⁴³

3. Bedeutung der Stiftung im Dritten Sektor

Nachdem insbesondere die erste Hälfte des 20. Jahrhunderts mit zwei Weltkriegen und größerer wirtschaftlicher Unruhe dafür gesorgt hatte, die Anzahl der bürgerlich-rechtlichen Stiftungen von ursprünglich etwa 30.000 im Jahre 1910 auf eine verschwindend geringe Größe zu reduzieren, sorgte die wachsende Wirtschaftskraft in der zweiten Hälfte des Jahrhunderts – verstärkt durch hervorragende Stifterpersönlichkeiten – für ein stetes Wiederaufleben der Stiftungslandschaft in Deutschland, sodass im Jahre 1960 wieder um die 5.000 Stiftungen bestanden.⁵⁴⁴ Mittlerweile geht man davon aus, dass es in Deutschland wieder über 20.000 rechtsfähige Stiftungen bürgerlichen Rechts gibt.⁵⁴⁵ Dass dieser zählbare Anstieg allerdings

⁵³⁸ Vgl. hierzu bereits oben B.I.2.b.aa(3), S. 87.

⁵³⁹ Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 123; § 85 Rn. 34 ff.

⁵⁴⁰ Backert, in: Werner/Saenger, Rn. 1256 f.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 10 Rn. 22 f.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 122.

⁵⁴¹ Im Speziellen vgl. Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 10 Rn. 146 ff., 215. Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 80 Rn. 46 spricht von einem Spannungsfeld zwischen den (historischen) Leitbildern *Stiftungspolizei* und *vormundschaftliche Fürsorge*. Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 123 ff. sprechen hier wie im Allgemeinen von *Garantie-, Kontroll- und Schutzfunktion*. Teilweise wird dies noch um die *Beratungsfunktion* oder weitere ergänzt; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 10 Rn. 63 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 126 f. m.w.N.

⁵⁴² BVerwG, Urteil v. 22.9.1972 (VII C 27.71) BVerwGE 40, 347 (350) (=JZ 1973, 695); Backert, in: Werner/Saenger, Rn. 1275 f.; v. Campenhausen/Stumpf, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 21 Rn. 5; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 10 Rn. 8, 10, 73 f.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 130; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 80 Rn. 49.

⁵⁴³ Insbesondere im Vergleich zum Verein: Zimmer/Priller, S. 47.

⁵⁴⁴ Adam, in: NPLY 2014/15, 1–30 (6 ff.); v. Campenhausen, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 5 Rn. 62; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 76; Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, S. 43.

⁵⁴⁵ Krimmer u.a., S. 30; Röttsch, ZStV 2014, 113 (113); Weger, S&S 05/2013, 3; nach den jüngsten Zahlen vom Bundesverband Deutscher Stiftungen, Statistik 2016 – Rechtsfähige Stiftungen im Überblick sogar über 21.000. Zu den teilweise erstaunlichen regionalen Unterschieden siehe ders., Statistik 2016 – Stiftungsdichte; Poldrack/Schreier, in: 6. Forschungsbericht: Statistiken zum deutschen Stiftungswesen 2013 (Opusculum Nr. 66), 7–22 (9 ff.); Röttsch, ZStV 2014, 113 (113 f.).

eine eher neuerliche Entwicklung ist, zeigt sich daran, dass diese Anzahl zu Beginn des 21. Jahrhunderts erst halb so groß war, was seinerseits bereits eine Verdopplung des Niveaus von 1990 darstellte.⁵⁴⁶ Mehr als eine zeitliche Koinzidenz dürfte hierbei in den Bestrebungen der Politik seit den 1990er Jahren liegen, das bürgerschaftliche Engagement zu stärken, was rechtlich am plakativsten in den Stiftungs(steuer)rechtsreformen von 2000 und 2002⁵⁴⁷, sowie den beiden Gesetzen zur Stärkung des ehrenamtlichen Engagements von 2007 und 2013⁵⁴⁸ Ausdruck erlangte.⁵⁴⁹ Etwa 95 % aller Stiftungen erfüllen hierbei die Voraussetzungen der steuerlichen Begünstigung nach §§ 51 ff. AO, woran sich allerdings eher die Bedeutung des Dritten Sektors für die Stiftungsarbeit festmachen lässt als umgekehrt.⁵⁵⁰

Auch in der Bevölkerung ist das Bild der Stiftung uneinheitlich. Obschon viele Bürger mit dem Begriff der Gemeinnützigkeit durchaus die Rechtsform der Stiftung assoziieren, haben nach einer Umfrage aus dem Jahr 2013 53 % der Deutschen keinerlei konkrete Vorstellung von der Tätigkeit auch nur irgendeiner Stiftung.⁵⁵¹ Hierhinter verbirgt sich eine gewisse Skepsis, die sowohl durch einige Skandale der jüngeren Zeit im Zusammenhang mit Steuerflucht aber auch bisweilen historisch tradiert und politisch untermauert scheint.⁵⁵² Schon im Absolutismus – und damit auch in Preußen – war private Philanthropie der staatlichen Wohlfahrtspflege gezielt untergeordnet.⁵⁵³ Diese Sorge des Staates gegenüber den Stiftungen ist jedoch in größten Teilen überholt. Einerseits gehen weder von kirchlichen noch von privaten Stiftungen innerhalb Deutschlands mehr größere umstürzlerische Gefahren aus. Andererseits ist das in den Stiftungen „gebundene“ Kapital nicht mehr in gleichem Maße wie früher extra commercium, weil unterschiedliche Anlagemöglichkeiten zumindest nicht in Immobilien gebundenes Geld den Kapitalmärkten zuführen können. Dies war früher nicht der Fall und damit

⁵⁴⁶ Bundesverband Deutscher Stiftungen, Statistik 2016 – Stiftungsbestand 2001–2015; Krimmer u.a., S. 18; Meyn, in: Meyn/Richter/Koss/Gollan³, Rn. 41 m.w.N. Erklären lässt sich dieser scheinbare Widerspruch zu den obigen Ausführungen des Wiedererstarkens durch eine differenzierte Betrachtung in Ost und West. Als Vermögensmasse wurden die Stiftungen in der DDR eher argwöhnisch betrachtet und teilweise sogar enteignet: v. Campenhausen, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 5 Rn. 59 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 76; Lingelbach, in: Werner/Saenger, Rn. 72. Dass dieser starke Anstieg im letzten Viertel des 20. Jahrhunderts zudem ein Phänomen ist, welches für den ganzen Dritten Sektor gilt, zeigen Zimmer/Priller, S. 75.

⁵⁴⁷ Gesetz vom 14.7.2000 (BGBl. I, S. 1034), bzw. Gesetz vom 15.7.2002 (BGBl. I, S. 2634). Zu letzterem umfassend statt aller Hüttemann, ZHR 167 (2003), 35–65.

⁵⁴⁸ Gesetz vom 10.10.2007 (BGBl. I, S. 2332), bzw. Gesetz vom 21.3.2013 (BGBl. I, S. 556).

⁵⁴⁹ Zu den inhaltlichen Entwicklungen vgl. überblicksartig mit umfangreichen Nachweisen v. Campenhausen, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 5 Rn. 66 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 80 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.44; Jakob, S. 20 ff.; Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 9; Werner, KSzW 2014, 147 (152 f.). Zum deutlich messbaren Anstieg der Neugründungen in den Reformjahren siehe plakativ Bundesverband Deutscher Stiftungen, Statistik 2016 – Stiftungserrichtungen 1990–2015.

⁵⁵⁰ Zahlen bei Krimmer u.a., S. 31; Werner, KSzW 2014, 147 (147). Grund für diese Höhe wird indes sicherlich auch eine Ausweichbewegung vor der im Gegenteil bestehenden steuerlichen Benachteiligung der privatnützigen Stiftungen sein. Vgl. zu beidem abermals Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, S. 43.

⁵⁵¹ Köcher/Bruttel/Schweinsberg, S. 10; vgl. auch S&S 05/2013, 49 (49 f.).

⁵⁵² Oftmals scheinen die Begriffe *Stiftung* und *Elite* untrennbar in den Köpfen zusammenzuhängen, siehe etwa Läscher, SZ v. 24. 5. 2014, 25; Pankoke, in: Hdb Stiftungen, 637–670 (647 ff.).

⁵⁵³ Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 68.

teilweise Grund ihrer Geringschätzung beziehungsweise hatte gar zur Einstufung als gesellschaftsschädlich geführt.⁵⁵⁴ Auch heute wenden sich gewisse politische Spektren mit einer merklichen Neigung zu möglichst viel Staat gegen die Auswahl von förderbegünstigten Zwecken durch einige wenige (gutsituierte) Individuen. Das spiegelt sich auch wider, wenn 28 % der Bürger der Auffassung sind, dass hier im Wege von Stiftungen Aufgaben von Privaten, deren Eigeninteressen nicht eindeutig sind, übernommen werden, für die prinzipiell der Staat zuständig sei. Sei es, um diesen nicht aus der Verantwortung zu lassen, sei es, dass sie der Ansicht sind, dies könne unter Wahrung der Interessen Aller nur von offizieller Seite her geleistet werden.⁵⁵⁵

Ungeachtet dieses „Imageproblems“ in der Bevölkerung lassen sich aber einige objektive Gründe für den Erfolg und die Bedeutung der Stiftung auf vielen Gebieten finden.⁵⁵⁶ Auch wenn die Kirchenstiftungen zahlenmäßig – aufgrund ihrer historisch bedingten Anzahl – nach wie vor die größte Gruppe innerhalb der Stiftungen darstellen,⁵⁵⁷ sind privatrechtliche Stiftungen von zunehmender Bedeutung für den Dritten Sektor.⁵⁵⁸ Dies zeigt sich neben den starken Zuwächsen nicht zuletzt darin, dass der Gesetzgeber in den letzten 15 Jahren gleich vier Mal aktiv wurde, um diese Entwicklung weiter zu unterstützen. Einzig die relativ hohe Anzahl von Stiftungen mit nur geringem Stiftungskapital vermag diese Entwicklung zu relativieren.⁵⁵⁹ Andererseits finden derlei Qualifikationen bei Vereinen oder vergleichbaren Rechtsformen auch keine Berücksichtigung. Dies erscheint insofern gerechtfertigt, als das (Stamm- oder Stiftungs-) Kapital keine Aussage darüber treffen kann, mit welcher *Effektivität* gemeinnützig agiert wird, also in welchem Maße etwa auch Spenden eingeworben und verwendet werden.⁵⁶⁰

Dabei zeigt sich die Beliebtheit der Stiftung auch daran, dass die „Stiftung“ als rechtsuntechnischer Firmenbestandteil wachsende Repräsentanz erlangt. Hierfür symptomatisch ist die Feststellung, dass zwei der fünf bekanntesten „Stiftungen“ Deutschlands eigentlich die

⁵⁵⁴ Vgl. sehr anschaulich Liermann, S. 173.

⁵⁵⁵ Köcher/Bruttel/Schweinsberg, S. 18 f.; S&S 05/2013, 49 (49 f.).

⁵⁵⁶ Zur Verbreitung der Stiftungen in den unterschiedlichen Zweckbereichen siehe – besonders signifikant die hohe Verbreitung „andere[r] gemeinnütziger Zwecke“, also eine hohe Zweckdiversität – bei Bundesverband Deutscher Stiftungen, Statistik 2016 – Stiftungszwecke; außerdem Krimmer u.a., S. 45 ff.; Poldrack/Schreier, in: 6. Forschungsbericht: Statistiken zum deutschen Stiftungswesen 2013 (Opusculum Nr. 66), 7–22 (18 ff.).

⁵⁵⁷ Meyn, in: Meyn/Richter/Koss/Gollan³, Rn. 42; Strachwitz, in: Strachwitz/Mercker, S. 43. Zur solchen Zahlen inhärenten Ungenauigkeit aber erhellend Poldrack/Schreier, in: 6. Forschungsbericht: Statistiken zum deutschen Stiftungswesen 2013 (Opusculum Nr. 66), 7–22 (22); Röder, in: Werner/Saenger, Rn. 1221 f.

⁵⁵⁸ So auch Zimmer/Priller, S. 45 f.; Portraits der größten deutschen Stiftungen bei Ebermann/Sprengel. Allerdings waren im Zeitpunkt der Erhebung rein zahlenmäßig die Stiftungen mit allen sonstigen Rechtsformen den Vereinen deutlich nachgeordnet (lediglich 4 % der befragten NPO): Zimmer/Priller, S. 75.

⁵⁵⁹ Nach den Zahlen von Bundesverband Deutscher Stiftungen, Statistik 2016 – Stiftungskapital; Poldrack/Schreier, in: 6. Forschungsbericht: Statistiken zum deutschen Stiftungswesen 2013 (Opusculum Nr. 66), 7–22 (12 ff.) haben etwa drei Viertel der erfassten Stiftungen ein Stiftungskapital von unter einer Million Euro, davon ein Viertel sogar unter 100.000 €. Vgl. insofern auch schon Meyn, in: Meyn/Richter/Koss/Gollan³, Rn. 41.

⁵⁶⁰ Konkrete Zahlen hierzu finden sich bei Krimmer u.a., S. 32 f.; Poldrack/Schreier, in: 6. Forschungsbericht: Statistiken zum deutschen Stiftungswesen 2013 (Opusculum Nr. 66), 7–22 (15 f.).

Rechtsform eines e.V. haben, namentlich die Konrad-Adenauer-Stiftung und die Friedrich-Ebert-Stiftung.⁵⁶¹ Neben den sonstigen parteinahen Stiftungen gibt es auch weitere Beispiele hierfür.⁵⁶² Andererseits zeigt sich hierin ein Bedürfnis der gemeinnützig Tätigen, das in weiten Kreisen positive Bild und die Wirkung der Stiftung mit den körperschaftlichen und damit partizipativen Vorteilen anderer Rechtsformen, typischerweise des Vereins, kautelarjuristisch zu verbinden.⁵⁶³

Damit stellt die Stiftung eine Rechtsform dar, die den Dritten Sektor prägt und seine aktuellen Entwicklungen beeinflusst, woran sich in absehbarer Zeit auch wenig ändern dürfte.⁵⁶⁴

4. Der Aufbau der Stiftung und ihrer Organe

Aufgrund weitgehenden Fehlens eigenständiger Regelungen zur Stiftungsorganisation in den §§ 80 ff. BGB verweist § 86 BGB⁵⁶⁵ in dieser Hinsicht – wenn auch mit Einschränkungen in

⁵⁶¹ Köcher/Bruttel/Schweinsberg, S. 18; S&S 05/2013, 49 (50).

⁵⁶² Auch unter den 18 größten „Stiftungen“ des Jahres 2005 finden sich nur elf, die dies auch rechtstechnisch sind: Ebermann/Sprengel, S. 1 ff. Dies stellt grundsätzlich kein Problem dar, wenn damit nicht über die wahren Verhältnisse getäuscht wird. Regelmäßig dürfte also der Zusatz „e.V.“ im offiziellen Verkehr genügen. Siehe OLG Frankfurt, Beschluss v. 20.11.2000 (20 W 192/00) NJW-RR 2002, 176 (177); v. Campenhausen/Stumpf, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 2 Rn. 21. Ebenso beliebt als Stiftungersatzform ist die Stiftungs-(g)GmbH: siehe hierzu allgemein v. Campenhausen/Stumpf, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 2 Rn. 19 f.; Mues, in: Strachwitz/Mercker, S. 241 ff.; firmenrechtlich siehe speziell zur Stiftungs-GmbH Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.10; genauer außerdem unten C.II.1, S. 118.

⁵⁶³ Zu diesen Ersatzformen siehe aus einer wahren Fülle an Literatur Achilles, in: NPLY 2010/2011, 49–63 (55 ff.); Burgard, in: NPLY 2005, 95–124; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 397 ff.; Jakob, S. 79 ff.; Meyn, in: Meyn/Richter/Koss/Gollan³, Rn. 74 ff.; Rawert, in: NPLY 2012/2013, 51–61; Reuter, in: MüKo-BGB⁷, Vor § 80 Rn. 124 ff.; K. Schmidt, in: Stiftungsrecht in Europa, 175–195; Stumpf, in: S/S/S/P², A. Rn. 20, B. Vorbem. Rn. 19; Weidlich/Foppe, npoR 2013, 32. Den rechtlich gegenteiligen und gesetzlich nicht vorgesehenen Fall der Umwandlung eines Vereins in eine Stiftung beleuchten Voigt de Oliveira/Becker, DSrR 2013, 2554.

⁵⁶⁴ Zu aktuellem Reformbestrebungen siehe Arnold, in: NPLY 2012/2013, 63–80; Hüttemann/Rawert, DB 38/2014, M5; dies., in: Staudinger²⁰¹⁷, Vorbem zu §§ 80 ff. Rn. 94 ff.; Schauhoff, npoR 2016, 2 (7). Zur Entwicklung der Europäischen Stiftung als Vehikel eines europäischen Gemeinnützigkeitsrechts siehe Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.48; Jakob, npoR 2013, 1; Schauhoff, npoR 2013, 128; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 80 Rn. 236 ff. Zur zunehmenden Rolle von weiblichen Stiftern siehe Poldrack/Schreier, in: 6. Forschungsbericht: Statistiken zum deutschen Stiftungswesen 2013 (Opusculum Nr. 66), 7–22 (11); Läscher, SZ v. 24. 5. 2014, 25.

⁵⁶⁵ Ein inhaltlich weniger weit reichender Verweis für Stiftungen (und andere juristische Personen) des öffentlichen Rechts findet sich in § 89 BGB.

Bezug auf behördliche Verwaltung⁵⁶⁶ – auf das Vereinsrecht und seine Regelungen insbesondere zur Organstruktur und Vertretung sowie Geschäftsführung.⁵⁶⁷ Durch die entsprechende Anwendung dieser Vorschriften und der wesentlichen Wertungen – sofern sie nicht auf der mitgliederartigen Struktur des Vereins beruhen⁵⁶⁸ –, decken sich viele Erwägungen zu der Behandlung von Organen und deren Mitgliedern mit denen, die bereits im Zuge des Vereinsrechts angestellt wurden.⁵⁶⁹ Demgegenüber ergeben sich jedoch aufgrund des fehlenden körperschaftlichen Elements der Stiftung einerseits, aber auch durch andere, eher tatsächliche Faktoren – speziell in der Bedeutung der einzelnen Organe – einige Unterschiede.

a. Der Vorstand

Auch in der Stiftung ist der Vorstand – wenngleich dieser nicht zwingend als solcher bezeichnet werden muss⁵⁷⁰ – gleich dem Verein zwingendes Organ, wie es sich bereits aus dem zwingenden Charakter des § 81 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 ergibt, durch den Verweis auf § 26 S. 1 BGB aber noch bestärkt wird.⁵⁷¹ Bezüglich der Rechte und Pflichten der Vorstandsmitglieder sowie ihrer Aufnahme und ihres Ausschlusses ergeben sich insofern keine generellen Unterschiede zu Vereinsvorständen. Der Vorstand ist damit nach dem gesetzlichen Regelfall das hauptsächliche Vertretungsorgan und damit gesetzlicher Vertreter der Stiftung gem. § 26 Abs. 1 S. 2 BGB. Er kann aus einer beliebigen Anzahl von natürlichen oder juristischen Personen bestehen.⁵⁷² Besteht der Vorstand aus mehreren Personen, so ordnet das Gesetz in § 26 Abs. 2 S. 1 BGB Mehrheitsvertretung an.⁵⁷³ Unterschiede zum Verein ergeben sich unter Umständen bei der § 26 Abs. 1 S. 3 BGB entsprechenden Beschränkung der Vertretungsmacht nach Außen.⁵⁷⁴

⁵⁶⁶ Diese ursprünglich auch als mögliche Zwangsverwaltung gedachte und praktizierte Form der aktiven Stiftungsverwaltung durch eine Behörde wird heute allerdings wegen ihrer grundrechtlichen Dimension nur noch bei freiwilliger „Unterwerfung“ durch den Stifter anerkannt. Siehe primär Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 86 f.; außerdem Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 86 Rn. 8; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 2, 39.

⁵⁶⁷ Vgl. v. Rotenhan, in: Strachwitz/Mercker, S. 257; Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 2; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 2.

⁵⁶⁸ Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 1 (Fn. 1); Wiese, in: Erman¹⁵, § 86 Rn. 1 f.

⁵⁶⁹ A.I.2, S. 13 ff.

⁵⁷⁰ Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 86 Rn. 2; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 10; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 3; vgl. auch BT-Drs. 14/8765, 11.

⁵⁷¹ Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 4; Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 453; v. Rotenhan, in: Strachwitz/Mercker, S. 257; Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 6; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 3.

⁵⁷² Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 11; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 5 f.; Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 7; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 4; zu juristischen Personen als Stiftungsvorstand siehe insbesondere Rawert, in: FS Werner, 119–128.

⁵⁷³ Hiervon kann durch die Satzung abgewichen werden: Burgard, S. 255 f.; Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 86 Rn. 4; Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 11; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 13. Grds. a.A. v. Rotenhan, in: Strachwitz/Mercker, S. 259 f.

⁵⁷⁴ Der Hauptanknüpfungspunkt für eine abweichende, weil großzügigere Wertung ergibt sich aus der fehlenden Publizität mangels amtlichen Registers. Vgl. Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 4; Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 12 f.; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 12.

aa. Geschäftsführung

Als Vertretungsorgan ist der Vorstand grundsätzlich – in Ermangelung anderweitiger Bestimmungen – auch mit der Geschäftsführung betraut, §§ 86, 27 Abs. 3 BGB.⁵⁷⁵ Dabei sind die Amtswalter hierzu nicht nur berechtigt, sondern aus ihrem Amt heraus persönlich verpflichtet, sodass selbstschädigende Untätigkeit Haftungsfolgen auslösen kann.⁵⁷⁶ Wie schon beim Verein⁵⁷⁷ gelten aufgrund gesetzlicher Verweisung für die organschaftliche Geschäftsführung die Normen des Auftragsrechts der §§ 664–670 BGB entsprechend. Bei der Stiftung zeigen sich allerdings gewisse Besonderheiten, die daher rühren, dass das Auftragsrecht zu den Gegebenheiten einer Stiftung weit weniger passt. Mit der Mitgliederversammlung fehlt im Vergleich zum Verein ein Organ, das die Rolle des Auftraggebers übernehmen kann, sodass im Rahmen der Ansprüche und Pflichten aus den Normen des Auftragsrechts – insbesondere § 665 f. BGB – die jeweilige Gegenseite unklar ist. Hierfür verbleibt allein die Stiftung selbst, wodurch sich zirkuläre Konstellationen sowie Kontrolldefizite ergeben können.⁵⁷⁸ Hinzu kommen etwaige Konkurrenzen zwischen auftragsähnlichen Auskunftspflichten der Stiftung gegenüber sowie solchen, die aus Landesrecht der Stiftungsaufsicht gegenüber erwachsen.⁵⁷⁹ Dies alles führt nach Reuter zu einer treuhänderähnlichen Stellung des Vorstands⁵⁸⁰ und muss bei einer entsprechenden Anwendung der Vorschriften berücksichtigt werden.

Konkret bestehen die stiftungsspezifischen Geschäftsführungspflichten des Vorstands hauptsächlich in der Verwaltung und Erhaltung des Stiftungsvermögens⁵⁸¹ – was im Vergleich zum

⁵⁷⁵ Burgard, S. 223 f., 435 ff.; Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 14 ff.; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 16 ff. Allgemeiner zur Rolle des Vorstands sowie dem Verhältnis zu geschäftsführenden Angestellten Kennedy/Rumberg/Then, in: Hdb Stiftungen, 423–473 (427 ff.). Zu den pekuniären Leistungsbeziehungen dieses Rechtsverhältnisses siehe unten B.II.1.b, S. 102 ff.

⁵⁷⁶ Burgard, S. 224; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 12.

⁵⁷⁷ Siehe A.II.1, S. 17.

⁵⁷⁸ Reuter, in: NPLY 2002, 157–178 (157 f.); v. Rotenhan, in: Strachwitz/Mercker, S. 259; auf diesen Zusammenhang den Begriff der *Principal-Agent* Problematik übertragend Arnold, in: NPLY 2012/2013, 63–80 (65 ff.); sowie Jakob, S. 95 f. Anders ist dies nur im bewusst abweichenden Fall eines zweiten (Kontroll-) Organs, dem der Vorstand insofern unterworfen wäre. Keinesfalls ist als gleichbedeutender Anspruchsinhaber gegenüber dem Vorstand aber die Stiftungsaufsicht anzusehen. Siehe Burgard, S. 227; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 24; a.A. Saenger/Veltmann, ZSt 2005, 67 (70).

⁵⁷⁹ Vgl. hierzu Burgard, S. 224 f.; Ebersbach, S. 102; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 16.

⁵⁸⁰ Der Vorstand muss also handeln, wie die Stiftung selbst handeln würde, wenn sie eine natürliche und damit selbständig handlungsfähige Person wäre. Siehe hierzu Reuter, in: NPLY 2002, 157–178 (157); ebenso Ebersbach, S. 102 f.

⁵⁸¹ Zu den hierbei zu beachtenden Maßstäben und Ausnahmen siehe Burgard, S. 530 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 29 ff.; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 20 ff. jeweils m.w.N.

Verein mit nicht unerheblichen Haftungsrisiken⁵⁸² verbunden sein kann – sowie der Stiftungszweckerfüllung⁵⁸³, insbesondere durch Auswahl und Förderung adäquater Destinatäre.⁵⁸⁴ Aufgrund seiner nach der Grundkonzeption herausgehobenen Stellung obliegt dem Stiftungsvorstand dabei jedoch auch die übergeordnete Koordinierung dieser konkreten Geschäftsführung durch Festlegung von allgemeinen Leitlinien – sofern diese nicht ohnehin von der Stiftungsverfassung vorgegeben sind, sowie Organisation und Überwachung dieser Abläufe.⁵⁸⁵

Begrenzt wird die Geschäftsführungsbefugnis in zweierlei Hinsicht: einerseits durch die Stiftungssatzung und den in ihr dargelegten objektiven Stifterwillen, andererseits durch besondere Anforderungen – insbesondere in Gestalt von Zustimmungserfordernissen – seitens der Stiftungsaufsichtsbehörden in den Landesstiftungsgesetzen.⁵⁸⁶ Weitere Beschränkungen können sich wie üblich beispielsweise aus der Satzung oder den jeweiligen individuellen Anstellungsverträgen ergeben.

bb. Begründung und Beendigung der Organstellung

Mangels einer Mitgliederversammlung ergeben sich besondere Anforderungen an die Bestellung und Abberufung der Organmitglieder, insbesondere mit Rücksicht auf die Notwendigkeit einer dauerhaft lebensfähigen Stiftung. Oftmals wird diese Kontinuität dadurch erreicht, dass in der Satzung ein spezielles Kurationsorgan geschaffen wird, dessen Aufgabe die Wahl passender Vorstandsmitglieder ist.⁵⁸⁷ Auch dies kann aber nicht über die Gefahr hinweghelfen, dass diesem zusätzlichen Organ selbst irgendwann, besonders nach dem Tode des Stifters, die Mitglieder ausgehen.⁵⁸⁸ Daher ist es nicht selten der Fall, dass in einer Art dynamischer Bestellung die jeweiligen Inhaber eines bestimmten (externen) Amtes – dies können Positionen in vergleichbaren Stiftungen oder anderen Organisationen ebenso sein, wie die amtierenden Vorsitzenden gewisser Unternehmen oder geistlicher Instanzen – *ex officio* als Person zum Vorstand bestellt werden, wozu diese natürlich individuell zustimmen müssen.

⁵⁸² Graewe, ZStV 2014, 103 (104 f.); Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 26 ff. Diese erfahren aber wiederum eine Begrenzung durch die Einräumung eines gewissen unternehmerischen Ermessensspielraums. Siehe hierzu Burgard, S. 224; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 301; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 68 f. m.w.N.

⁵⁸³ Grambow, Rn. 755; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 48 f., 243 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 29; Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 15; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 19, 25; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 394.

⁵⁸⁴ Etwas anders gestaltet sich dies bei *operativen* Stiftungen – vgl. dazu Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 256; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 47 f.. Generell kritisch gegenüber der Dichotomie *operativ* oder *fördernd* aber Adloff, in: Strachwitz/Mercker, S. 135 ff. Vertiefend zu den konkreten Pflichten der Vorstände – insbesondere die dem (anglo-amerikanischen) Gesellschaftsrecht entlehnten *duty of care* und *duty of loyalty* – gegenüber der Stiftung siehe Burgard, S. 224 ff., 435 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 26 f.; Schwintek, S. 96 ff.; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 18 ff. jeweils m.w.N.

⁵⁸⁵ Burgard, S. 224 f.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 262 f.; Schwintek, S. 133 ff.

⁵⁸⁶ Burgard, S. 233 ff.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 265 ff.; Roth, in: LandesStiftR, Rn. 17.33 ff.; Schulte, in: LandesStiftR, Rn. 29.11 ff., 29.19 ff.

⁵⁸⁷ Zur Eigenart und rechtlichen Einordnung dieser Kurationsorgane siehe sogleich.

⁵⁸⁸ Faktische Erwägungen zur passenden Vorstandsgröße bei Kennedy/Rumberg/Then, in: Hdb Stiftungen, 423–473 (432 f.).

Ebenso üblich ist indes eine Wahl der Vorstandsmitglieder durch den mehrgliedrigen Vorstand selbst im Wege der Kooptation.⁵⁸⁹ Ist schon in der Satzungskonzeption eine hinreichend sichere personelle Organausstattung fragwürdig, sollte die zuständige Behörde die Anerkennung versagen oder von einer adäquaten Satzungsänderung abhängig machen. Ist die ursprünglich ausreichende Gestaltung nach dem Tod des Stifters oder nach dem nicht kompensierten Untergang von ex officio-Posten nicht mehr in der Lage, einen Vorstand zu küren, kann die Aufsichtsbehörde die Satzung diesbezüglich ergänzen, wie sich aus den Grundsätzen der §§ 81 Abs. 1 S. 4, 83 S. 2 BGB ergibt. Auch die Bestellung eines Notvorstands durch das zuständige Amtsgericht gem. §§ 86, 29 BGB auf Antrag eines Beteiligten⁵⁹⁰ ist in solchen Fällen als Übergangslösung möglich.⁵⁹¹ Subsidiär hierzu kann es landesrechtliche Regelungen geben. Diese können die Bestellung von (Not- oder Ersatz-) Vorständen oder anderen Organmitgliedern vorsehen und treten damit anstelle einer „ordentlichen“ Bestellung durch die von der Satzung festgelegten Entitäten.⁵⁹²

Die Durchführung der Bestellung – und damit auch die Empfangszuständigkeit für die notwendige Annahmeerklärung⁵⁹³ – obliegt sodann im Regelfall ebenfalls dem Vorstand als primärem Vertretungsorgan. Probleme des Auseinanderfallens der Bestellungskompetenz und Vertretungsmacht gibt es dementsprechend grundsätzlich nicht. Ähnlich kann jedoch der Fall sein, dass die Vorstandsmitglieder zwar beispielsweise durch ein Kuratorium ausgewählt werden, sich jedoch aus der Satzung ergibt, dass diesem hierbei bloße Auswahl- und gerade keine echte Bestellungskompetenz zukommen soll, es also keine Eigenschaft als besonderer Vertreter im Sinne der §§ 86, 30 BGB aufweist.⁵⁹⁴ Dieses Auseinanderfallen ist jedoch insofern unproblematisch, als es gerade der Vermeidung einer Zuständigkeit zur Bestellung ohne die zugehörige Vertretungsmacht dient.

⁵⁸⁹ Achilles, in: NPLY 2010/2011, 49–63 (57); Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 86 Rn. 2; Fischer/Ihle, DStR 2008, 1692 (1696); Grambow, Rn. 782; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 81 Rn. 75 ff.; Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (95 f.); Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 8; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 4; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 404.

⁵⁹⁰ Dies ist einer der wenige Fälle, in denen auch den Destinatären ein Interesse eingeräumt wird, das mit rechtlichen Privilegien versehen ist. Vgl. Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 86 Rn. 2; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 46, 107; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 11. Dies gilt nach richtiger Auffassung jedoch nur, wenn dieses spezielle Interesse Anspruchsqualität erreicht und damit für Destinatäre lediglich in ihrer Funktion als (nicht nur potentielle) Stiftungs-gläubiger.

⁵⁹¹ Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 86 Rn. 2; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 150 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 4; Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (99 f.); Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 3.

⁵⁹² Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 86 Rn. 2; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 12; Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (100 f.). Eine genaue Übersicht über die entsprechenden Landesvorschriften findet sich bei Schulte, in: LandesStiftR, Rn. 29.37 ff., 29.43. Zu deren teils zweifelhafter Legitimation bzw. größtenteils eher deklaratorischen Relevanz siehe Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (100); Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 7.

⁵⁹³ Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 68.

⁵⁹⁴ Achilles, in: NPLY 2010/2011, 49–63 (57); Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (97); Schwintek, S. 359 ff.

Die Abberufung von Vorständen steht wie schon beim Verein⁵⁹⁵ regelmäßig demselben Organ zu wie die Bestellung und ist mangels Verweis in den § 27 Abs. 2 S. 2 BGB nicht jederzeit möglich.⁵⁹⁶ Dies ergibt teleologisch durch die schwächere rechtliche Legitimation des wie auch immer gearteten Kurationsorgans – im Gegensatz zum Verein ist nicht dies (selbst wenn es allein aus dem Stifter besteht⁵⁹⁷), sondern der objektivierte ursprüngliche Stifterwille Träger der Autonomie⁵⁹⁸ – Sinn, sodass davon auszugehen ist, dass es zur Abberufung – anders als zur Amtsniederlegung⁵⁹⁹ – ganz prinzipiell eines sachlichen Grundes bedarf.⁶⁰⁰ Existiert ein zuständiges Kontrollorgan, ergeben sich bei der Abberufung eines Mitglieds des Vorstands selten Probleme. Bei eingliedriger Organstruktur ist der betroffene Amtswalter aber grundsätzlich in seinem Stimmrecht beschränkt.⁶⁰¹ Auch für die Abberufung bestehen teilweise in den Landesstiftungsgesetzen entsprechende – größtenteils subsidiäre – Kompetenzzuweisungen an die Stiftungsaufsichtsbehörden, wenn ansonsten der Stiftungszweck gefährdet ist.⁶⁰²

b. Sonstige Organe

Daneben ist es allerdings nicht unüblich, zusätzliche (fakultative) Organe als Kontrollinstanzen in die Stiftungsverfassung zu integrieren, die sehr unterschiedlich ausgeprägt und mit den verschiedensten Kompetenzen ausgestattet sein können.⁶⁰³ Das Bedürfnis hierfür ist nachvollziehbar, wird die Stiftung doch nicht zuletzt auch deswegen der staatlichen Aufsicht unterstellt, da ihr „das personale Moment i.S. eines autonomen Kontrollmechanismus“⁶⁰⁴ fehlt, indem es ihr an Mitgliedern mangelt. Der Vorteil einer solchen Binnenkontrolle liegt in der

⁵⁹⁵ Vgl. oben A.II.3.e.bb, S. 73. Eine kritischere, stiftungsspezifische Ansicht hierzu vertreten Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (97 f.).

⁵⁹⁶ Burgard, 401 f.(m.w.N.) Grambow, Rn. 788 f.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 179 ff.; Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (97 f.); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 70.

⁵⁹⁷ Siehe zu dieser Doppelrolle nur Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 8.

⁵⁹⁸ Vgl. anstatt vieler Muscheler, S. 261 ff.

⁵⁹⁹ Burgard, S. 406 f.; Grambow, Rn. 787; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 10; Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (102 f.); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 70; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 11; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 473 f. Zur Amtsniederlegung des Einzelvorstands unter Zuhilfenahme eines Notvorstands siehe Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 177.

⁶⁰⁰ Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 86 Rn. 2; Burgard, S. 401 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 9; Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (98 f.); Schwintek, S. 365; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 8. Zu einer etwaigen (aufsichtsrelevanten) Pflicht zur Abberufung siehe Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 9.

⁶⁰¹ Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 202; v. Rotenhan, in: Strachwitz/Mercker, S. 263; differenzierter Ebersbach, S. 104 f. Dies ergibt sich schlicht und ergreifend aus §§ 86, 28 Abs. 1, 34 BGB.

⁶⁰² Zum verwaltungsrechtlichen Prozedere und den einschlägigen Normen siehe anschaulich Schulte, in: LandesStiftR, Rn. 29.37 ff.; außerdem Burgard, S. 405; sowie Grambow, Rn. 790.

⁶⁰³ Grundlegend hierzu siehe Burgard, S. 261 ff.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 76 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 80; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 73 f.; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 408 ff. jeweils m.w.N.

⁶⁰⁴ Stumpf, in: S/S/StP², A. Rn. 6; zu von der Stifterautonomie abgeleiteter Stiftungsautonomie aber Muscheler, S. 266 ff.

größeren Sachnähe der involvierten Personen und einer besseren zeitlichen und personellen Ausstattung, die dazu führt, dass präventive Kontrolle in fachlicher Dimension ausgeübt werden kann, die weitaus effektiver ist als die nicht selten erst ex post durchgeführte Rechtsaufsicht durch die zuständige Stiftungsbehörde.⁶⁰⁵ Nachteile liegen mitunter in der persönlichen Nähe zu sonstigen Organwaltern, die sich negativ auf die Neutralität der Überwacher auswirken kann. Allerdings kann auch das Bestehen eines noch so sorgfältigen und in der Theorie kontrollmächtigen Gremiums niemals dazu führen, dass die Stiftung aus der staatlichen Aufsicht entlassen wird, auch wenn letztere in diesem Fall ein gewisses Legitimationsproblem hat.⁶⁰⁶

Rechtstechnisch basiert dies – ebenso wie beim Verein – auf der Möglichkeit, besondere Vertreter gem. § 30 BGB zu bestellen, wie sich aus der Verweisung in § 86 BGB ergibt. Diesen können weitreichende Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnisse eingeräumt werden, wovon die Praxis gerade aufgrund der etwas starren Zusammensetzung des Vorstands zu dessen personeller Erweiterung regen Gebrauch macht.⁶⁰⁷ Dabei ist es Usus und nach allgemeiner Ansicht bei Stiftungen ab einer gewissen Größe ratsam, mehrere besondere Vertreter zu einer Organisationseinheit zusammenzufassen, die aus Gründen der Vereinfachung und Verleihung von Bedeutsamkeit einen eigenen Organnamen bekommt und dem Vorstand zumindest bei-, wenn nicht übergeordnet wird.⁶⁰⁸ Je nachdem, ob diesem zusätzlichen Organ eher organisatorische beziehungsweise repräsentative Aufgaben oder die tagtägliche Geschäftsführung obliegen soll, wird es – und werden seine Mitglieder – teils sehr unterschiedlich betitelt, was der Qualifikation der organbildenden Personen als besondere Vertreter indes nicht entgegensteht.⁶⁰⁹ Grenze ist insofern lediglich, dass die besonderen Vertreter aufgrund ihrer größeren gestalterischen Flexibilität – wie schon beim Verein – nicht den Vorstand als ganzen

⁶⁰⁵ Fischer/Ihle, DSr 2008, 1692 (1696); Muscheler, S. 30 f.; Then, in: Strachwitz/Mercker, S. 780 f.
⁶⁰⁶ Zu diesen Erwägungen siehe genauer Seyfarth, ZSt 2008, 145 m.w.N. Zumindest für eine gewisse (faktische) Lockerung der Aufsicht dem gegenüber Burgard, S. 267; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 84.

⁶⁰⁷ Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 80; Kennedy/Rumberg/Then, in: Hdb Stiftungen, 423–473 (440 ff.); v. Rotenhan, in: Strachwitz/Mercker, S. 266; Schwintek, S. 367.

⁶⁰⁸ Feick, ZSt 2007, 152 (155); Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 80; Saenger/Veltmann, ZSt 2005, 67 (73); Schwintek, S. 368 f.; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 408.

⁶⁰⁹ Je nach Aufgabenbereich werden sie als *Geschäftsführer*, *Verwaltungsrat*, *Generalsekretär*, *Stiftungsdirektor* beziehungsweise als *Stiftungs(bei)rat* oder *Kurator* bezeichnet. Es sind aber auch weitere Titel gebräuchlich. Die Gesamtorgane heißen dann entsprechend *Geschäftsführung*, *Stiftungsdirektion* (diese sind dann unter Umständen auch Synonyme für den Vorstand insgesamt) oder *Kuratorium* usw. Siehe Fischer/Ihle, DSr 2008, 1692 (1696); Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 80. Dabei ist die Nomenklatur derart uneindeutig, dass diese Begriffe teilweise auch für institutionalisierte Personenmehrheiten Verwendung finden, welche mangels Vertretungsmacht gar nicht die Eigenschaft von besonderen Vertretern aufweisen; siehe hierzu sogleich. Allerdings spricht man bei einer zweigliedrigen Organisationsstruktur, in der das zusätzliche Organ dem Vorstand zumindest horizontal beigeordnet ist, häufig von einem *Kuratoriumsmodell*, unabhängig davon, wie das zweite Gremium in concreto benannt und ausgestaltet ist, so v. Rotenhan, in: Strachwitz/Mercker, S. 285.

obsolet werden lassen dürfen.⁶¹⁰ Dabei ergeben sich in der rechtlichen Behandlung der besonderen Vertreter keine Besonderheiten im Vergleich zu den Darlegungen im Rahmen des Vereinsrechts.⁶¹¹

Die Einordnung als besondere Vertreter erfolgt dabei nach der Reichweite ihrer rechtlichen Fähigkeiten. Haben die Organe – bisweilen auf ihr Aufgabengebiet beschränkt – Vertretungsmacht für die Stiftung, sind sie als besondere Vertreter anzusehen.⁶¹² Dies wäre also insbesondere bei einem vom Vorstand verschiedenen Kurationsorgan zweckmäßigerweise der Fall, da es ansonsten außerhalb der rechtlichen Fähigkeiten dieses Organs läge, Vorstandsmitglieder zu bestellen.⁶¹³ Denkbar sind allerdings auch Gremien, die lediglich beratende Funktion haben, oder durch mitunter prominente Besetzung das Ansehen der Stiftung sowie das Vertrauen in ihre Bedeutsamkeit und Effektivität ebenso wie das damit verbundene Aufkommen von Mittelzuwendungen in Form von Zustiftungen oder Spenden steigern sollen.⁶¹⁴ Hierzu wäre gerade keine Vertretungsmacht notwendig und deshalb – bei fehlender expliziter Regelung – in der Auslegung eines Satzungspassus oder eines Einrichtungsbeschlusses auch nicht festzustellen. Nichtsdestotrotz ist auch die Einrichtung solcher Organe möglich und nicht selten.⁶¹⁵

II. Grundlagen für einen Vergütungsanspruch für Mitglieder von Stiftungsorganen

Wie bereits im Rahmen der vereinsrechtlichen Ausführungen dargestellt, kommen auch für Stiftungsvorstände und sonstige Organmitglieder unterschiedliche Rechtsbeziehungen als Anspruchsgrundlage für Vergütungszahlungen in Betracht. Dies sind insbesondere das genuin organschaftliche Verhältnis und eine (regelmäßig zusätzlich bestehende) Vertragsbeziehung in Form einer Anstellung.⁶¹⁶

⁶¹⁰ OLG Hamm, Beschluss v. 29.9.1977 (15 W 253/77) OLGZ 1978, 21 (24); Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, § 30 Rn. 6.

⁶¹¹ Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 35. Siehe demnach hierzu oben A.I.2.c, S. 15. Oftmals werden auch die Grundzüge dieses Rechtsverhältnisses in der Satzung dargelegt, sodass sich wenig hierzu verallgemeinerbar feststellen lässt.

⁶¹² Stumpf, in: S/S/P², B. § 86 Rn. 26. Die Reichweite der Vertretungsmacht ist nach der Vermutung in § 30 S. 2 BGB deckungsgleich mit der gewöhnlichen Aufgabenreichweite.

⁶¹³ Vgl. zur wertungsmäßigen Orientierung der Funktion und rechtlichen Ausgestaltung eines Stiftungsrats am Aufsichtsrat einer Aktiengesellschaft Schiffer, SB 2016, 201 (201 f.).

⁶¹⁴ Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 93 ff.; v. Rotenhan, in: Strachwitz/Mercker, S. 285.

⁶¹⁵ Vgl. zur Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht und ihren Grenzen statt aller Burgard, S. 47 ff., 267 ff. Dieser spricht unter dem Oberbegriff der mehrstufigen Organisationsverfassung beispielhaft – allerdings in manchen Fällen eindeutig unter Beimesung von Vertretungsmacht – von *Überwachungsorganen*, *eigenständigen Willensbildungsorganen*, *Beratungsorganen* sowie *Repräsentationsorganen*. Einige Beispiele von mehrgliedrigen Organstrukturen bekannter real existierender Stiftungen finden sich bei Then, in: Strachwitz/Mercker, S. 785 ff. Zur empirischen Häufigkeit mehrstufiger Organe, den jeweiligen Erscheinungsformen und der Personalausstattung siehe die Daten bei Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (63 f.).

⁶¹⁶ Siehe ausführlich bereits oben A.II, S. 17 ff. Auf Ausführungen zu sonstigen Anspruchsgrundlagen wird den obigen Ergebnissen entsprechend verzichtet. Ohnehin liegt der Fokus der folgenden Darstellungen auf den stiftungsspezifischen Abweichungen der (im Vereinsrecht manifestierten) allgemeinen körperschaftlichen Grundsätze.

1. Organschaftliches Verhältnis

Der Anspruch auf Vergütung könnte erneut unmittelbar aus der Organstellung folgen, wozu es abermals zwei rechtliche Anknüpfungspunkte gibt. Für jedes denkbare, also auch zusätzliche Organ könnte sich dies aus der Satzung ergeben, wenn es dort – im Zuge der Festlegungen zur Errichtung dieses Organs – explizit verankert wurde. Für Mitglieder des Vorstands als dem gesetzlich vorgeschriebenen Organ wäre daneben, wie schon beim Verein, auch ein Anspruch unmittelbar aus den Normen des BGB denkbar.⁶¹⁷

a. Anspruch aus der Satzung

Prinzipiell gilt für die Begründung eines Anspruchs unmittelbar aus der Satzung dasselbe wie bereits in den Ausführungen zum Verein dargelegt wurde.⁶¹⁸ Nach hier vertretener Auffassung ist es demnach grundsätzlich möglich, einen Vergütungsanspruch schon in der Konzeption eines zusätzlichen Organs oder der Ausgestaltung des Vorstands festzulegen und bei Nennung einer bestimmten oder hinreichend bestimmbarer Höhe aus der Satzung selbst dem Organwalter diesen Anspruch zuzugestehen.⁶¹⁹

Für einen direkten Vergütungsanspruch aus der Satzung könnte überdies bei der Stiftung im Speziellen sprechen, dass die Möglichkeit der Begründung eines Zahlungsanspruchs für Destinatäre gemeinhin als möglich angesehen wird.⁶²⁰ Dagegen ließe sich allerdings zugegebenermaßen argumentieren, dass die Destinatäre für die Vorstände keine optimale wertungsmäßige Vergleichbarkeit bieten, da sie insofern wohl eher den Vereinsmitgliedern gleichen, wenn auch nicht in deren Funktion als körperschaftliches Substrat der Vereinsautonomie, sondern als Inhaber gewisser partizipativer Rechte. Für diese ist die Möglichkeit der Begründung von Ansprüchen in der Satzung indes jedoch auch beim Verein wenig umstritten.⁶²¹ Andererseits stehen Destinatäre der Stiftung von ihrer Rechtsstellung her⁶²² deutlich weniger nah als die Vorstände, wodurch sich auch das argumentum a fortiori bilden ließe, dass die Vorstandsmitglieder einen solchen Anspruch erst recht sollten innehaben können, wenn sich

⁶¹⁷ Sehr anschaulich zu den unterschiedlichen rechtlichen Dimensionen, die auf dieses Verhältnis einwirken können siehe Burgard, S. 420 ff.

⁶¹⁸ Siehe oben A.II.2.b, S. 25 ff.

⁶¹⁹ A.A. Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (491 f.); sowie noch deutlicher ders., npoR 2013, 41 (42); Hüttemann, DB 2009, 1205 (1207).

⁶²⁰ Vgl. hierzu m.w.N. BGH, Urteil v. 7.10.2009 (Xa ZR 8/08) NJW 2010, 234 (235, Rz. 12): „Der Anspruch eines Destinatärs auf Stiftungsleistungen kann [...] unmittelbar durch die Stiftungssatzung [...] begründet werden, sofern dies dem in der Satzung niedergelegten Willen des Stifters entspricht [...]. Rechtsgrund für derartige Zahlungen ist [...] der Stiftungszweck selbst.“ Es ist dabei nicht prinzipiell auszuschließen, dass auch bei fremdnützigen Stiftungen eine Vorstandsvergütung dem Stifterwillen entsprechen kann, auch wenn die Frage der Vergütung typischerweise keinen derart unmittelbaren Zweckbezug aufweist, welcher jedoch in Bezug auf die Destinatäre die argumentative Stütze für die Anspruchsbegründung darstellen dürfte.

⁶²¹ Vgl. in diesem Zusammenhang nur Reuter, npoR 2013, 41 (42).

⁶²² Vgl. hierzu schon oben B.I.2.b.aa(3), S. 87.

ein so starkes Forderungsrecht schon aus einer weitaus schwächeren Verbindung ziehen lässt.⁶²³

Die obigen Ausführungen, wonach der Streit, ob es zusätzlich einer vertraglichen Grundlage der Vergütung bedarf, de facto wenig praktische Relevanz aufweist, da bei Existenz eines entsprechenden Satzungspassus mit Annahme der Bestellung regelmäßig auch ein (konkludenter) mündlicher Anstellungsvertrag zwischen Organwalter und juristischer Person geschlossen wird, werden bei der Stiftung aber dahingehend relativiert, dass einige Landesgesetze die schriftliche Fixierung dieser Abreden fordern, was in diesen Fällen üblicherweise nicht gegeben ist.⁶²⁴ Andererseits ist es schwerlich anzuerkennen, dass landesrechtliche Vorschriften in diesem Kontext die zivilrechtliche Wirksamkeit von Verträgen durch Formnichtigkeit gem. § 125 BGB versagen. Sie sind somit als bloße Ordnungsvorschriften anzusehen, die auf die zivilrechtliche Wirksamkeit keinen direkten Einfluss haben.⁶²⁵ Dennoch stellt ein Verstoß hiergegen eine Pflichtverletzung des unterlassenden Organs dar, die entsprechende Folgen im Innenverhältnis auslösen kann.⁶²⁶

Nachteilig ist an diesem Anspruch jedoch, dass die bloße Abberufung diesen beendet, wodurch dieser für den Organwalter unsicher wäre, was aber gerade bei der Stiftung nicht ohne Weiteres – insbesondere schwerlich ohne sachlichen Grund – erfolgen kann, wie bereits dargestellt.⁶²⁷

b. Anspruch aus dem Gesetz

aa. BGB

Mit der Bestellung⁶²⁸ entsteht zwischen der juristischen Person Stiftung und der bestellten Person als Organmitglied eine rechtliche Beziehung, die verschiedentlich ausgestaltet sein

⁶²³ Daher konkret für die Stiftung – zusätzlich zu den entsprechend geltenden Stimmen aus dem Vereinsrecht – im Ergebnis eine solche Möglichkeit bejahend: (mit einem aktienrechtlichen Wertungsvergleich) Burgard, S. 232 f., 428 ff.; aus rechtlicher Sicht wohl auch Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (32 f.), der allerdings aus Gründen der Flexibilität von einer solchen Fixierung abrät. Unklar Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 29, 159 ff.; Schiffer/Pruns/Schürmann, in: Schiffer-Beraterpraxis⁴, § 3 Rn. 86, die sich aber zumindest für einen Satzungspassus zur Vergütungshöhe aussprechen, sowie O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 442. Insofern weniger kritisch als beim Verein, damit aber in seinem dessen ungeachteten Gleichlauf fragwürdig Reuter, npoR 2013, 41 (42 f.): „[...] die Begründung [des Anspruchs] unmittelbar durch die Satzung [ist] nicht schlechthin sachwidrig“.

⁶²⁴ Zu diesen Normen siehe Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 103. Siehe etwa § 6 Abs. 4 S. 3 NdsStiftG: „Art und Umfang der Dienstleistungen und der Vergütung [sind] vor Aufnahme der Tätigkeit schriftlich zu regeln“; ebenso § 6 Abs. 2 S. 3 BremStiftG, § 5 Abs. 2 S. 2 SaarStiftG.

⁶²⁵ Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 170; Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (104); mit Hinweis auf Art. 55 EGBGB: Roth, in: LandesStiftR, Rn. 18.21, 18.45 f., 18.55, 18.65; außerdem Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (13) mit Verweis auf Siegmund-Schultze, in: NdsStiftG⁹, § 6 Anm. 5. Siehe hierzu etwa Roth, in: LandesStiftR, Rn. 18.46.

⁶²⁷ Siehe oben B.I.4.a.bb, S. 96 f. In diesem Punkt zustimmend Reuter, npoR 2013, 41 (43).

⁶²⁸ Vgl. auch insofern bereits die obigen Ausführungen bei B.I.4.a.bb, S. 96.

kann.⁶²⁹ In etwaiger Ermangelung entsprechender Satzungsbestimmungen oder landesrechtlicher Regelungen⁶³⁰ – insbesondere zur Geschäftsführung⁶³¹ – greifen hier erneut die gesetzlichen Regelbestimmungen des bürgerlichen Rechts, sodass diese Rechtsbeziehung für den Vorstand durch Verweis von § 86 BGB in den § 27 Abs. 3, der wiederum in die §§ 664–670 BGB verweist, auftragsähnlich und seit 1.1.2015 explizit unentgeltlich ausgestaltet ist.⁶³²

Dabei steht ohnehin fest, dass der – konzeptionell für die Unentgeltlichkeit unschädliche – Aufwendungsvorschuss und -ersatz in § 669 f. BGB sich gerade nicht auf eine Vergütung erstreckt – wie auch immer diese bezeichnet sein mag. Er deckt lediglich den Aufwand ab, der nicht in Arbeitskraft oder -zeit besteht, und bietet insbesondere keinen Ersatz für entgangene anderweitige Verdienstmöglichkeiten.⁶³³ Eine Vergütung verstößt gegen den unentgeltlichen Charakter des Auftragsverhältnisses und muss daher explizit in der Satzung festgeschrieben sein, wodurch entsprechende Gesetzesbestimmungen gemäß § 86 BGB verdrängt werden.⁶³⁴ Umgekehrt ist es natürlich ebenso möglich, dass durch die Satzung selbst der Anspruch auf Auslagenersatz abbedungen wird, sodass gar keine Ansprüche aus dem Gesetz bestehen.⁶³⁵

bb. Landesstiftungsgesetze

Neben den Regelungen des BGB beinhalten auch einige Landesstiftungsgesetze Ausführungen zu möglichem Auslagenersatz für Vorstandsmitglieder.⁶³⁶ Dabei ist fraglich, ob diese rein deklaratorisch sind, oder tatsächlich einen eigenständigen Regelungsgehalt aufweisen. Dies ist schon ganz grundsätzlich in Bezug auf die Gesetzgebungskompetenz der Länder fragwürdig. Das Stiftungsrecht als in dieser Hinsicht Teil des bürgerlichen Rechts unterfällt gem.

⁶²⁹ Burgard, S. 392 f., 420 ff.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 29 ff., 108 ff.; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 435.

⁶³⁰ Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 86 Rn. 5. Zu – regelmäßig nur subsidiär zu Satzungsregelungen geltenden – Ausnahmen hiervon sogleich.

⁶³¹ Siehe hierzu bereits oben B.I.4.a.aa, S. 95.

⁶³² Insofern ergeben sich keine Unterschiede zum Verein, weshalb hierfür nach oben verwiesen werden kann: A.II.1, S. 17 ff. Siehe auch Hüttemann, DB 2013, 774 (777). Ob diese Vorstandsrechte auch entsprechend für andere Organe und deren Mitglieder gelten, muss eine Auslegung der jeweiligen Darlegungen zur Einrichtung des Organs für jeden Einzelfall gesondert ergeben.

⁶³³ Siehe speziell zur Stiftung Burgard, S. 232 f., 429; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 29, 159, 165; Roth, in: LandesStiftR, Rn. 18.16 f.; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 441. Ansonsten bereits oben A.II.1.a, S. 17 ff.

⁶³⁴ Dazu, wie insoweit der Terminus der *Ehrenamtlichkeit* zu verstehen ist siehe speziell zur Stiftung Mecking, S&S 4/2009, 43 (44); Schütz/v. Zydowitz, npoR 2/2010, 37 (39) sowie allgemein oben A.II.3.d.bb, S. 67 ff.

⁶³⁵ Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 102. Dies ist nach einer Studie aus dem Jahr 2014 auch nicht unüblich, wonach nur 68,1 % der untersuchten Stiftungen – bei *Aufwendungersatz* sogar nur 55,4 % – diesen Anspruch ihren nicht hauptamtlichen Vorstandsmitgliedern gewähren: Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (75 f.). (bei Sandberg/Mecking, S. 39 waren es sogar nur 39,9 %). Teils wird in dem Zusammenhang sogar davon ausgegangen, dass eine gewisse Vermutung für einen generellen Verzicht auf Auslagenersatz durch den Organwalter selbst besteht, wenn die Aufgabe „ehrenamtlich“ übernommen wurde: dies., S. 23.

⁶³⁶ So etwa § 6 Abs. 2 S. 2 BremStiftG, § 6 Abs. 4 S. 2 NdsStiftG, § 5 Abs. 2 S. 1 SaarlStiftG. Zum gänzlich verunglückten und damit in seiner Reichweite unklaren § 4 Abs. 6 SchlHolstStiftG siehe erschöpfend Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (13 f.).

Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG der konkurrierenden Gesetzgebung, wobei das Bundesrecht dem Landesrecht gegenüber gem. Art. 31 GG Geltungsvorrang hat. Dies ist nur dann nicht gegeben, wenn das Bundesrecht nur Teile der entsprechenden Rechtsmaterie regelt. Zwar gibt es, wie die Existenz der Landesstiftungsgesetze zeigt, durchaus von Bundesrecht nicht überformte Regelungsbereiche wie die Stiftungsaufsicht, gerade die zivilrechtliche Beziehung zwischen der Stiftung und ihren Organen hat der Bundesgesetzgeber prinzipiell aber mit einem Verweis in das Auftragsrecht entsprechend geschlossen geregelt. Unschädlich ist insofern, dass bestimmte Belange nur dispositiv geregelt wurden. Diese Disposition soll nur dem Stifter, nicht aber dem Landesgesetzgeber zustehen. Hinzu kommt, dass in den einschlägigen Normen bis auf wenige⁶³⁷ – wohl als sprachliche Ungenauigkeiten zu klassifizierende – Abweichungen lediglich ein abtrennbarer Bestandteil des § 670 BGB wiedergegeben wird, was auch gegen das Ziel einer darüber hinausgehenden Regelung spricht.⁶³⁸ Die Regelungen haben damit keine eigenständige Wirkung und sind als rein deklaratorisch einzustufen.⁶³⁹

2. Vertraglicher Anspruch

a. Anstellungsvertrag

Grundsätzlich ergeben sich bei der Anstellung des Stiftungsvorstands wie auch bei Mitgliedern aller denkbaren anderen Gremien keine Unterschiede zur Anstellung von Vereinsvorständen.⁶⁴⁰ Damit ist die Anstellung ein schuldrechtlicher Vertrag, der die rechtliche Beziehung zwischen der juristischen und ihrer Organperson ausgestaltet, indem er insbesondere wechselseitige Leistungspflichten darlegt und gleichzeitig einen oder den Rechtsgrund für diese darstellt. In solch einem Zusammenhang können vielgestaltige Entgeltzahlungen vereinbart werden, regelmäßig als Austausch für eine Geschäftsbesorgung zugunsten der Stiftung, wodurch der Vertrag – außer bei vereinbarter Unentgeltlichkeit (dann §§ 662 ff. BGB) – den Charakter eines Dienstvertrags gem. §§ 611, 675 BGB hat.⁶⁴¹

⁶³⁷ So sprechen einige etwa vom Ersatz „angemessener“ Auslagen und nicht von solchen, die der Vorstand „den Umständen nach für erforderlich halten darf“. Übersicht bei Roth, in: LandesStiftR, Rn. 18.5, 18.17.

⁶³⁸ Eine Ausnahme bildet insofern nur § 4 Abs. 3 S. 1 BerlStiftG, der eine Vergütung aber nur für von der Aufsichtsbehörde eingesetzte *Ersatzorgane* ermöglicht. Siehe hierzu Roth, in: LandesStiftR, Rn. 18.39 ff.

⁶³⁹ Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (14); Hüttemann/Rawert, ZIP 2002, 2019 (2022 f.); Roth, in: LandesStiftR, Rn. 18.17, 18.44, 18.54, 18.64.

⁶⁴⁰ Allgemein zur Anstellung speziell des Stiftungsvorstands vgl. Grambow, Rn. 793 ff., 800; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 159 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 14 ff.; Schiffer/Pruns/Schürmann, in: Schiffer-Beraterpraxis⁴, § 3 Rn. 89; Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 16; Weitmeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 6. Die Ausführungen zur Anstellung im Verein finden sich bei A.II.3, S. 28 ff.

⁶⁴¹ Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 168; Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (103). Dabei ist der Dienstleister regelmäßig nicht Arbeitnehmer, sodass ihm gewisse – aber nicht alle – entsprechende Schutzmechanismen verwehrt bleiben: Grambow, Rn. 794 f.; Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (103 f.); Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 16. Zu sonstigem möglichem Inhalt eines Anstellungsvertrages für Stiftungsvorstände siehe Burgard, S. 444; Grambow, Rn. 803 ff.

aa. Begründung des Anspruchs

Die Kompetenz und Zuständigkeit für den Abschluss – wie auch die Kündigung⁶⁴² – eines Anstellungsvertrags fällt im Zweifel mit derjenigen für die Bestellung zusammen, welche prinzipiell in der Satzung geregelt sein dürfte.⁶⁴³ Folglich liegt die Kompetenz hierfür im Regelfall beim Vorstand selbst, ansonsten typischerweise bei einem etwaigen echten Kurationsorgan. Dabei ist zu beachten, dass in einigen Bundesländern zumindest eine Anzeige-, wenn nicht Genehmigungspflicht für Verträge der Stiftung mit Mitgliedern ihrer Organe besteht.⁶⁴⁴ In der konkreten inhaltlichen Ausgestaltung des Vertrages sind die Beteiligten weitgehend frei. Einzige Vorgabe ist, dass der Vertrag nicht der Stiftungsverfassung, im Speziellen dem Stiftungszweck, zuwiderlaufen darf.⁶⁴⁵ Teilweise werden die Vertragsbestandteile zu einem besseren Verständnis gedanklich in amtsbezogene und individualrechtliche Bestimmungen unterteilt.⁶⁴⁶ Fehlen explizite Ausführungen zu einer Vorstandsvergütung im Vertrag, ist auch die Möglichkeit einer Ergänzung nach § 612 BGB zu bedenken.⁶⁴⁷ Bei dieser Prüfung wird so automatisch berücksichtigt, was bei der Festlegung von Vergütungsstrukturen – zunächst unabhängig von der gemeinnützigkeitsrechtlichen Betrachtung – auch zu berücksichtigen ist,

⁶⁴² Ders., Rn. 823 f.

⁶⁴³ Siehe bereits oben B.I.4.a.bb, S. 96 ff. Auch insofern ergeben sich keine wesentlichen Unterschiede zum Verein – mit Ausnahme des Fehlens einer gesetzlichen Kompetenzregelung entsprechend § 27 Abs. 1 BGB. Vgl. demnach zum Verein A.II.3.b.aa, S. 31. Speziell zur Stiftung siehe Grambow, Rn. 797; Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (95); Mecking, S&S 4/2009, 43 (44); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 68; Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 16. Interessant ist, dass dies dazu führen kann, dass insbesondere bei der Erstanstellung nach Gründung einer Stiftung diese Kompetenz beim Stifter selbst liegen kann, auch wenn dieser danach keinem Organ der Stiftung angehört; vgl. hierzu Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (97).

⁶⁴⁴ So etwa Art. 19 Nr. 3 BayStiftG; § 13 Abs. 1 Nr. 4 BWStiftG. Ob diese Vorbehalte von ihrer Rechtsnatur her die *Vertretungsmacht* des Vorstands beschränken oder lediglich seine *Geschäftsführungsbefugnis*, im Endeffekt also die Frage, ob dies eine Auswirkung auf die zivilrechtliche Wirksamkeit des Vertrages hat, ist umstritten. Siehe hierzu umfassend: Burgard, S. 242 ff.

⁶⁴⁵ Ders., S. 442 f.; Grambow, Rn. 798; Mecking, S&S 4/2009, 43 (44).

⁶⁴⁶ Genauer bei Burgard, S. 442 f.

⁶⁴⁷ Hierzu siehe bereits oben A.II.3.b.cc, S. 34 ff. Dabei ist allerdings – in (insofern relevanter) tatsächlicher Hinsicht – zu berücksichtigen, dass nur ein sehr geringer Anteil aller Stiftungsvorstände tatsächlich eine Vergütung erhält. Nach einer Studie aus dem Jahr 2014 war das bei nur 15,4 % der „ehren-“ oder nebenamtlichen Vorstände der Fall, während nur etwa ein Drittel aller erfassten Stiftungen überhaupt hauptamtliche Vorstände aufzuweisen hatte: Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (64, 77) (bei Sandberg/Mecking, S. 38 f. waren es noch 24,7 % der hauptamtlichen Vorstandsmitglieder bei lediglich einem Zehntel der Stiftungen). Dort finden sich auch Ausführungen zu durchschnittlichen Vergütungshöhen und -arten, wobei zu beachten ist, dass jeweils noch zwischen Vorstandsmitgliedern und Geschäftsführern differenziert wird. Dies schließt natürlich die Feststellung der Übereinstimmung mit einer gewissen Üblichkeit nicht dem Grunde nach aus, insbesondere überdurchschnittliche Größe und operatives Agieren der Stiftung, noch mehr aber eine zeitliche Beanspruchung des Vorstands von nicht lediglich nebenamtlichem Umfang können für eine stillschweigende Vereinbarung sprechen. So im Ergebnis auch Grambow, Rn. 800 i.V.m. Rn. 222 ff. Nach einer anderen Studie waren 1998 allerdings knapp 40 % der bei Stiftungen Beschäftigten – wobei dies natürlich nichts über eine Organstellung aussagt – hauptamtlich beschäftigt: Zimmer/Priller, S. 92, wobei bereits damals ein Rückgang der Vollzeitbeschäftigung prognostiziert wurde: dies., S. 95 ff.

nämlich dass die Vergütung nur in angemessener Höhe erfolgen darf.⁶⁴⁸ Landesrechtliche Formerfordernisse haben indes keine Auswirkung auf die Wirksamkeit eines Anstellungsvertrags.⁶⁴⁹

bb. Beendigung des Anspruchs

Der Anspruch endet mit Wirksamwerden der einseitigen Kündigung bzw. beidseitigen Aufhebung des Anstellungsvertrags, oder mit Ablauf einer etwaigen Befristung.⁶⁵⁰ Die Kündigung des Anstellungsvertrags ist grundsätzlich isoliert von der Bestellung und ihrem Widerruf zu betrachten, sodass dieser prinzipiell bestehen bleibt, selbst im Falle der Beendigung der Bestellung durch Amtsniederlegung.⁶⁵¹ Allerdings kann in beide Richtungen auch die Beendigung des jeweils zweiten Rechtsverhältnisses konkludent enthalten sein, wobei für eine Wirksamkeit auch die sonstigen Anforderungen – die sich insofern, nicht nur aufgrund der §§ 620 ff. BGB, gerade unterscheiden können – erfüllt sein müssen, insbesondere die Einhaltung etwaiger Fristen.⁶⁵² Besondere Probleme bestehen hierbei, wenn die Abberufung durch Aufsichtsmaßnahmen erfolgt.⁶⁵³ Eine neben die Abberufungskompetenz tretende Kompetenz zur eigenhändigen Beendigung eines privatrechtlichen Vertrags zwischen zwei fremden Parteien wird regelmäßig die Ermächtigungsgrundlage der Landesbehörde übersteigen.⁶⁵⁴

⁶⁴⁸ Beim eingetragenen Verein ergibt sich dies aus der ideellen Eigenart (siehe schon A.II.3.b.cc(2), S. 35), bei der Stiftung aus den besonderen Vermögensverwaltungs- und sonstigen Treuepflichten der Organwalter. Oftmals wird die Angemessenheit sich dabei an den (erwartbaren) Erträgen der Stiftung orientieren müssen, bzw. hierzu in gewisser Relation stehen. Siehe hierzu Burgard, S. 540 f.; Grambow, Rn. 801; Herfurth/Dehesselles, S&S 1/2000, 22; dies., S&S 2/2000, 17; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 164; Roth, in: LandesStiftR, Rn. 18.20 f.; Schwintek, S. 150 ff.; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 442.

⁶⁴⁹ Siehe hierzu bereits oben B.II.1.a, S. 101.

⁶⁵⁰ Grambow, Rn. 819 ff.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 177 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 9 f.; Schwintek, S. 376; O. Werner, in: Werner/Saenger, Rn. 437 ff.

⁶⁵¹ Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 9 f., 16; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 10 f.; a.A. Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 177.

⁶⁵² Burgard, S. 405 f.; Grambow, Rn. 792. Weiter geht Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 177, 185, der dies grundsätzlich als verbunden ansieht (siehe soeben). Zu Kündigungsfrist und -grund bei einer außerordentlichen Kündigung des Vorstands einer Stiftung (des öffentlichen Rechts) siehe LG Saarbrücken, Urteil v. 23.7.2015 (4 O 346/11), NZBau 2016, 116–126 (Rz. 170 ff., 175 ff. [juris]), rkr.; dazu Theuffel-Werhahn, SB 2015, 205 (207 f.).

⁶⁵³ Siehe hierzu bereits oben B.I.4.a.bb, S. 96.

⁶⁵⁴ Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (101); Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 10. Allerdings wird die Behörde auch die zuständigen Organe auffordern können, selbständig Abhilfe zu schaffen, zumal die Abberufung von Ländersseite ohnehin nur in Betracht kommt, wenn in der anvisierten Person schwerwiegende Gründe gegeben sind, wie sie auch im Rahmen des § 626 BGB ausreichen. Siehe Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 219; Schulte, in: LandesStiftR, Rn. 29.41.

b. Vereinbarkeit mit der Stiftungsverfassung

aa. Notwendigkeit einer Verankerung in der Satzung

Zum wirksamen Abschluss eines solchen Anstellungsvertrags ist es indes notwendig, dass das die Stiftung vertretende Organ innerhalb seiner Kompetenzen handelt.⁶⁵⁵ Insofern wird erneut relevant, ob die Stiftungsverfassung eine entgeltliche Tätigkeit von Organmitgliedern vorsieht oder nicht. Zwar gilt auch in der Stiftung, wie gerade dargestellt, der grundsätzliche Verweis ins Auftragsrecht sowie seit dem 1.1.2015 auch die prinzipielle Unentgeltlichkeit des § 27 Abs. 3 Satz 2 BGB.⁶⁵⁶ Anders als im Vereinsrecht kann es aber – mangels Verweis des § 86 auch auf § 40 BGB⁶⁵⁷ – bei dieser keinen zwingenden Satzungsvorbehalt allein aus der Sache heraus geben.⁶⁵⁸ Ein entsprechender Satzungsvorbehalt kann auch nicht mit zivilrechtlicher Wirkung durch etwaige landesrechtliche Vorschriften begründet werden.⁶⁵⁹ Selbstredend kann die Stiftungssatzung Regelungen zum Abschluss von Anstellungsverträgen beinhalten, die dann auch für die zuständigen Organe bindend wären, unter Umständen sogar, indem sie die Vertretungsmacht insoweit beschränken.⁶⁶⁰

Damit wäre bei Fehlen einer solchen expliziten Regelung grundsätzlich in den Grenzen der Ausübung pflichtgemäßen Ermessens im Rahmen der allgemeinen Geschäftsführung das Anstellungsorgan zu einer Entscheidung für eine Vergütung – und damit einer Abweichung vom gesetzlichen Regelfall – befugt. Dabei ist das Stiftungsgeschäft als Ganzes neben der aus ihm hervorgegangenen Satzung Auslegungsquelle für die Identifikation des konkludenten Stifterwillens in der Hinsicht.⁶⁶¹ Grenze hierfür könnte lediglich der Vorbehalt sein, der gemeinhin in § 85 BGB hineingelesen wird, also der Vorbehalt der Regelung von „identitätsbestimmenden Grundentscheidungen“ allein im Stiftungsgeschäft.⁶⁶² Abgesehen davon, dass es aus Gründen der Rechtssicherheit ratsam wäre, dies tatsächlich explizit in die Stiftungsverfassung einfließen zu lassen, dürfte es wohl letztendlich dennoch nicht im Wege stehen.

Ob der Umfang der Tätigkeit einer Stiftung nur noch hauptberufliche Betätigung zulässt, ist zunächst einmal im Zuge der Vermögensausstattung oder der Art der (operativen) Zweckverfolgung durch den Stifter selbst jedenfalls mittelbar – und sei es nur durch Auswirkungen auf

⁶⁵⁵ Inwieweit sich dies durch eine Beschränkung der Vertretungsmacht auf die materielle Wirksamkeit des Vertrags auswirkt, oder lediglich die Verletzung einer Geschäftsführungspflicht des handelnden Organs begründet, siehe bereits oben A.II.3.f.aa, S. 75.

⁶⁵⁶ Siehe für die Stiftung nur Hüttemann, DB 2013, 774 (777).

⁶⁵⁷ Kritisch zu diesem Argument, indem er zwischen den beiden Normen ein Verhältnis der Spezialität sieht, die einen Verweis absurd erscheinen lässt Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (15); ähnlich: Reuter, in: MüKo-BGB⁶, § 86 Rn. 6.

⁶⁵⁸ Dazu, dass dies aus der mitgliedslosen Eigenart der Stiftung auch wenig sinnvoll wäre, siehe anschaulich Hüttemann, DB 2009, 1205 (1207, 1209). Im Einzelnen sind diese Fragen aber spätestens seit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz umstritten. Siehe hierzu sogleich.

⁶⁵⁹ Siehe hierzu nur Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (13 f.); Roth, in: LandesStiftR, Rn. 18.64.

⁶⁶⁰ Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 6; jedenfalls Bindung im Innenverhältnis und u.U. auch Beschränkung der Vertretungsmacht: Hüttemann, DB 2009, 1205 (1207).

⁶⁶¹ Ders., DB 2009, 1205 (1207); Roth, in: LandesStiftR, Rn. 18.19; Schütz/v. Zydowitz, nPoR 2/2010, 37 (39).

⁶⁶² Siehe hierzu induktiv Backert, in: BeckOK-BGB⁴³, § 85 Rn. 1; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 85 Rn. 2 ff.; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 85 Rn. 1 ff.

die Prüfung nach § 612 Abs. 1 BGB – beeinflussbar. Ändert sich dies später, indem beispielsweise eine zunächst kleine Stiftung durch Zustiftungen ein Vermögen erlangt, das eine hauptamtliche Verwaltung erfordert, stellt dies aber wohl keine Identitätsänderung dar, weil möglich ist, dass es sich auf die Fördertätigkeit ausschließlich quantitativ auswirkt. Auf diese veränderten Administrationsumstände muss das geschäftsführende Organ entsprechend reagieren dürfen, sofern es dem objektivierten – zumindest konkludenten – Stifterwillen nicht widerspricht.⁶⁶³

Fraglich ist allerdings, ob diese Darstellung durch die Änderungen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes überholt ist. Das wäre der Fall, wenn nun auch für die Stiftung die prinzipielle Unentgeltlichkeit dergestalt festgelegt wurde, dass sie sich nur durch explizit anderslautende Satzungsbestimmungen abbedingen ließe. Der Gesetzgeber scheint hiervon auszugehen, wenn er in Bezug auf die lange Übergangsfrist bis zum Inkrafttreten Anfang 2015 feststellt, dass Vereine und Stiftungen gleichermaßen „satzungsmäßige Voraussetzungen“ schaffen müssen.⁶⁶⁴ Dementsprechend gehen die meisten Stimmen in der Literatur nunmehr davon aus, dass auch bei der Stiftung die Möglichkeit entgeltlicher Organtätigkeit explizit in der Satzung eröffnet werden muss.⁶⁶⁵ Dies erscheint allerdings – wenn auch aus Gründen der Rechtssicherheit in hohem Maße ratsam – nicht rechtlich zwingend. An der zuvor vorherrschenden Auffassung des insofern beschränkten Verweises des § 86 BGB hat sich durch die Gesetzesanpassung nichts geändert.⁶⁶⁶ Es tritt zwar zutage, dass der Gesetzgeber stillschweigend von der Gültigkeit des § 40 auch für die Stiftung ausgeht, dann hätte er sich aber in der Gesetzesbegründung eingehender mit der Literaturmeinung auseinandersetzen oder die Verweisung des § 86 ebenso „klarstellend“ ausweiten bzw. verbessern können.

⁶⁶³ Damit im Ergebnis für die Möglichkeit einer Vergütungsvereinbarung seitens der Geschäftsführung Brouwer, BB 2010, 865 (866); Hüttemann, DB 2009, 1205 (1207); Lunk/Rawert, in: NPLY 2001, 91–106 (92); Mecking, S&S 4/2009, 43 (44); Möller, SteuerConsultant 08/2010, 22 (24); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 103; Roth, in: LandesStiftR, Rn. 18.19; Schütz/v. Zydowitz, npoR 2/2010, 37 (39); wohl auch Schwintek, S. 375; im Ergebnis ebenso, wenn auch kritisch in Bezug auf die Begründung: Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (15); ähnlich Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 6. Kritischer (Vergütung als Grundentscheidung und damit höchstens bei konkludentem Willen des Stifters hierzu) Burgard, S. 224; Grambow, Rn. 754, 793. A.A. etwa D. J. Fischer, jurisPR-SteuerR 08/2012, Anm. 1 (B. VII.); sowie J. Weber, NWB 29/2009, 2226 (2229 f.) in Anlehnung an den (zwischenzeitlichen Stand des) AEAO Nr. 24 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO. Im Grunde kommt es hier erneut zum Schwur, ob das Fehlen einer expliziten Regelung eine Unentgeltlichkeit impliziert oder nicht. In dem Kontext ist auch das BMF-Schreiben v. 14.10.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), BStBl I 2009, 1318 interessant, das sich entgegen der vorhergehenden Schreiben auch der zweiten Ansicht anschließt.

⁶⁶⁴ Der gesamte Wortlaut lautet „Damit Vereine und Stiftungen, die ihren Vorstandsmitgliedern eine Vergütung gewähren wollen, aber deren Satzung die Vergütungsmöglichkeit noch nicht vorsieht, die satzungsmäßigen Voraussetzungen schaffen können, [...]“, BT-Drs. 17/12123, 23 zu Artikel 12 (Absatz 4). Dabei wird auch gesamtheitlich Bezug auf § 40 Satz 1 Satz 1 (sic) BGB genommen.

⁶⁶⁵ Arnold, in: NPLY 2012/2013, 63–80 (77); Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, § 86 Rn. 1; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 159, 163; Hüttemann, DB 2013, 774 (777); Reuter, npoR 2013, 41 (42); Ritter, StiftungsBrief 2013, 84 (85); Saenger/Al-Wraikat, ZStV 2013, 128 (129); wohl auch Graffe, in: NPLY 2012/2013, 159–173 (171).

⁶⁶⁶ Anders nur Arnold, in: NPLY 2012/2013, 63–80 (77 f.), der schon vormals (vgl. ders., in: FS Reuter, 3–16 [14 f.]) der Argumentation in Bezug auf § 86 BGB kritisch gegenüberstand und mit der geänderten Rechtslage jetzt auch ein Satzungserfordernis für gegeben ansieht (diese Regelung aber nicht unkritisch betrachtet: ders., in: NPLY 2012/2013, 63–80 [78]).

bb. Besonderheiten bei der Durchführung einer notwendigen Satzungsänderung

Folgt man der Ansicht, dass die Verankerung einer Organvergütung in der Stiftungssatzung zwingend erforderlich ist, und fehlt ein entsprechender Hinweis in der Satzung, stellt sich die Frage, in welchem Rahmen eine solche Änderung überhaupt möglich ist. Beim Erfordernis einer expliziten Regelung käme erschwerend hinzu, dass das Werkzeug der Auslegung den – gerade aus den mit einer Änderung verbundenen Schwierigkeiten heraus – oftmals sehr weich und allgemein gehaltenen Formulierungen regelmäßig nicht beikommen dürfte.⁶⁶⁷

Anders als in den typischen Körperschaften fehlt es in der Stiftung konzeptionell an einem autonomen Organ, das in der Lage wäre, die Satzung nach seinen Vorstellungen zu verändern. Träger der Autonomie ist prinzipiell allein der Stifterwille im Zeitpunkt des Stiftungsgeschäfts.⁶⁶⁸ Aus diesem, beziehungsweise aus seiner Ausprägung als Stiftungszweck, müssen sich alle späteren Satzungsänderungen rechtfertigen. Daher sind diese prinzipiell nur möglich, wenn dies die Stiftungsverfassung vorsieht, konkreter also, wenn und soweit die Satzung selbst oder das Gesetz diese ermöglichen.⁶⁶⁹

(1) Änderungen gem. § 87 BGB

Eine allgemeingültige gesetzliche Regelung stellt § 87 BGB dar.⁶⁷⁰ Hiernach ist die Aufsichtsbehörde gem. Abs. 2 S. 2 der Vorschrift befugt, die Verfassung – also vornehmlich die Satzung – der Stiftung zu verändern, wenn eine Zweckumwandlung dies erfordert.⁶⁷¹ Die Voraussetzungen letzterer definiert Abs. 1 als Unmöglichkeit der Zweckerfüllung oder eine Gemeinwohlgefährdung seitens der Stiftung.⁶⁷² In diesem Zusammenhang wäre die Behörde neben der Zweckänderung sogar zur Aufhebung der Stiftung befähigt.

Sowohl die Voraussetzungen als auch die zugehörigen Abhilfemaßnahmen gehen allerdings im konkreten Kontext einer Vergütungsgestaltung fehl. Weder liegt regelmäßig eine Unmöglichkeit der Zweckverfolgung – außer in Fällen exorbitanter Gehaltsexzesse – geschweige denn eine Gemeinwohlgefährdung vor, wenn Vorstandsmitglieder und ihre Tätigkeit in unrechtmäßiger Weise und Höhe vergütet werden. An einer derartigen Unmöglichkeit würde indessen eine Satzungsänderung – sofern man solche Zahlungen überhaupt legitimieren kann – rein gar nichts ändern, weil danach erst recht keine Mittel für eine Erfüllung zur Verfügung

⁶⁶⁷ Vgl. zur Auslegung als Mittel zur Reaktion auf veränderte Umstände Werner, ZStV 2012 189 (189 f.).

⁶⁶⁸ Zu dieser – trotz anderweitiger Bestrebungen in jüngster Zeit – ungeschmälernten Tradition des Bürgerlichen Rechts siehe Reuter, Die Stiftung 4 (2010), 49–67 (52).

⁶⁶⁹ Burgard, S. 332 f.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 6 Rn. 211 ff.; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 75; Suerbaum, in: S/S/S/P², C. Rn. 89; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 85 Rn. 7, 12; Werner, ZStV 2012, 189 (189).

⁶⁷⁰ Vgl. hierzu allgemein Burgard, S. 385 ff., 623 f.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 10 Rn. 307 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 87 Rn. 1 ff.; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 87 Rn. 6 ff.

⁶⁷¹ Nach richtiger Auffassung ist sie hierzu nicht nur befugt, sondern unter Umständen auch verpflichtet. Siehe Burgard, S. 624; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 10 Rn. 368; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 87 Rn. 2.

⁶⁷² Genauer zu diesen Tatbestandsmerkmalen siehe nur Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 87 Rn. 5 ff.

stünden, wenn die Vergütungsleistungen auch noch rechtmäßig erfolgten. Damit passen weder die Voraussetzungen noch die daraus resultierenden Maßnahmen zu der hier zu betrachtenden Konstellation.⁶⁷³ Hinzu kommt, dass diese Regelungen nach richtiger Ansicht nur subsidiär zu stiftungseigenen Satzungsregelungen und darauf basierenden Maßnahmen seitens der Organe anwendbar sind, weswegen deren Betrachtung hier vorrangig ist.⁶⁷⁴

(2) Die stiftungsinhärente Satzungsänderung

Eine Satzungsänderung, die von den Organen der Stiftung selbst durchgeführt wird, ist nur möglich, wenn dies in Einklang mit der Stiftungsverfassung, vorrangig der Satzung und den gesetzlichen Bestimmungen geschieht.⁶⁷⁵

Die Existenz und Reichweite der Regelungen zu Satzungsänderungen durch Stiftungsorgane, die nicht den Stiftungszweck selbst berühren – diese Differenzierung liegt auch schon § 87 Abs. 2 S. 2 BGB zugrunde –, ist leidlich umstritten. Einige Stimmen versuchen, in Ermangelung expliziter Regelungen, diese Kompetenz aus Regelungskomplexen des BGB abzuleiten, etwa indem sie auf das Auftragsrecht (im Speziellen § 665) verweisen oder für das Stiftungsgeschäft die Grundsätze des Wegfalls der Geschäftsgrundlage gem. § 313 BGB heranziehen.⁶⁷⁶ Dabei herrscht eigentlich insofern Konsens, als die Stiftungsorgane nicht nur berechtigt, sondern unter Umständen als Teil ihrer Organpflichten sogar verpflichtet sind, die Stiftung und damit ihre Satzung an veränderte Umstände anzupassen und somit die Durchsetzung des Stifterwillens im Wandel der Zeiten sicherzustellen. Streitig sind insoweit nur die (logisch notwendigen) Rechtsgrundlagen und die mit ihnen verbundenen tatbestandlichen Vorausset-

⁶⁷³ Anders sieht das für den Fall aus, dass ursprünglich unentgeltliche Tätigkeit wegen gesteigerter Größe der Stiftung nicht mehr möglich ist, es also einer hauptamtlichen (Vermögens-) Verwaltung bedarf. Dann stellt sich allerdings die Frage, ob von den Rechtsfolgen auch Maßnahmen unterhalb der Zweckänderung (erst recht) gedeckt sind.

⁶⁷⁴ Burgard, S. 623 f.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 87 Rn. 20 f., 17; Suerbaum, in: S/S/S/P², C. Rn. 108. Ersterer weist allerdings darauf hin, dass § 87 BGB nicht abschließend ist und daher a maiore ad minus auch einfache Satzungsänderungen in den Kompetenzbereich der Behörde fallen, wie einige Landesgesetzgeber – vgl. nur § 6 Satz 2 BWStiftG – auch normiert haben, was mangels abschließender Regelung auch verfassungskonform sei: Burgard, S. 386 f. A.A. aber Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 10 Rn. 312; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 87 Rn. 5 (anders wohl noch – entwickelt als Ausfluss der Verhältnismäßigkeit – Reuter, in: MüKo-BGB⁵, § 87 Rn. 11). Selbst wenn man eine entsprechende Kompetenz bejaht, wäre sie ebenfalls subsidiär zu stiftungseigenen Bestrebungen und nebenbei kaum vorstellbar, dass bei der Fülle an notwendigen Änderungen die Aufsichtsbehörden Kapazitäten für derartige Initiativen hätten.

⁶⁷⁵ Grundlegend hierzu Burgard, S. 332 ff.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 6 Rn. 211 ff., § 7 Rn. 135 ff.; Muscheler, S. 277 ff., 293 ff.; Reuter, Die Stiftung 4 (2010), 49–67 (50 ff.); Schiffer/Pruns, in: Schiffer-Beraterpraxis⁴, § 4 Rn. 57 ff.; Werner, ZStV 2012, 189. Zu aktuellen Reformbestrebungen siehe nur Winkler, ZStV 2017, 165 (170 ff.).

⁶⁷⁶ Für § 665 (über § 27 Abs. 3 i.V.m. § 86): Burgard, S. 335 ff. Für § 313 BGB: Happ, S. 147 ff. und – wenn auch mit Einschränkungen aufgrund der Einseitigkeit des Rechtsgeschäfts und nur für solche Änderungen, die Satzungsbestandteile mit Verfassungscharakter berühren – Reuter, Die Stiftung 4 (2010), 49–67 (65); Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 85 Rn. 7. Teilweise wird auch eine stiftungsrechtliche Lösung sui generis propagiert: Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 85 Rn. 19; sowie (für Änderungen von Satzungsbestandteilen ohne Verfassungscharakter) Reuter, Die Stiftung 4 (2010), 49–67 (64 f.).

zungen sowie die genauen Rechtsfolgen, regelmäßig also die Reichweite einer entsprechenden Änderungskompetenz oder Pflicht.⁶⁷⁷ Allerdings lässt sich als kleinster gemeinsamer Nenner wohl das Vorliegen einer *wesentlichen Veränderung der Verhältnisse* seit der Stiftungserrichtung sowie eine *Vereinbarkeit mit dem objektiven Stifterwillen* festhalten.⁶⁷⁸ Ferner ist streitig, ob entsprechende – oder auf dem Gebiet entsprechender Regelungsmaterie abgewandelt ausgestaltete – Vorschriften in den Landesstiftungsgesetzen eine Ergänzung nicht abschließender Bundesgesetzgebung auf diesem Gebiet darstellen, oder eine gesetzgeberische Kompetenzüberschreitung, die zur Unwirksamkeit der Regelungen führt.⁶⁷⁹

Es erscheint zunächst befremdlich, wenn klare Normen – wenn auch auf verschiedenen föderalen Ebenen – durch ungeschriebene Grundsätze ersetzt werden, mit denen Protagonisten bei Aufsichtsbehörden vorstellig werden sollen, um eine Genehmigung zu erwirken.⁶⁸⁰ Eine Lösung dieses Streits wäre indes entbehrlich, wenn die Vorgaben der einschlägigen landesrechtlichen Normen für die konkrete Frage der Vergütung den Anforderungen entsprächen, die die Befürworter einer (ungeschriebenen) Rechtsgrundlage im BGB ebenso stellen.

Aufgrund der Vielzahl von landesrechtlichen Bestimmungen⁶⁸¹ und deren Änderungen sowie den vollständig individualisierten Satzungsregelungen ist es nicht möglich, allgemeingültige Aussagen zu den spezifischen Voraussetzungen zu treffen. Einige Muster in den jeweiligen Vorgaben lassen sich allerdings erkennen und kategorisieren.

(a) Formelle Anforderungen

Die Änderung erfolgt formell aufgrund eines Beschlusses des zuständigen Organs.⁶⁸² Problematisch ist insofern zu aller vorderst die Zuständigkeit, da der Stiftung aus dargelegten Gründen eine Vorschrift wie § 33 BGB und damit ein nach dem gesetzlichen Regelfall zuständiges

⁶⁷⁷ Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 6 Rn. 212; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 85 Rn. 17 ff.; Reuter, Die Stiftung 4 (2010), 49–67 (64 f.); Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 85 Rn. 7 f.

⁶⁷⁸ BGH, Urteil v. 22.1.1987 (III ZR 26/85) BGHZ 99, 344 (348) (=NJW 1987, 2364); Burgard, S. 335 ff.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 6 Rn. 225, § 7 Rn. 135 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 85 Rn. 19 ff.; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 85 Rn. 7 f.

⁶⁷⁹ Zu den kompetenzrechtlichen Grundlagen siehe schon oben B.II.1.b.bb, S. 103. Damit im Ergebnis für eine mögliche Ergänzung: Burgard, S. 358 f.; v. Hippel, in: LandesStiftR, Rn. 24.18 ff.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 7 Rn. 136 f.; Suerbaum, in: S/S/S/P², C. Rn. 92; Schwintek, S. 146; Wiese, in: Erman¹⁵, § 85 Rn. 1. A.A. (vor allem historisch argumentiert) Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 85 Rn. 28. Happ, S. 138 ff. hält § 87 BGB zwar für abschließend, allerdings nur in Bezug auf Zweckänderungen und dürfte die Frage der Organvergütung wohl mangels mittelbarem Bezug zur Zweckverwirklichung als einfache Satzungsänderung hiervon ausnehmen; vgl. dies., S. 87. Auch Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 85 Rn. 4 f. beschränkt – in Übernahme der Ausführungen von Reuter in der Voraufgabe (anders noch Reuter, Die Stiftung 4 (2010), 49–67 [52 f.]) – ihre Kritik auf solche Landesvorschriften, die die Zweckänderung betreffen und lässt sonstige Satzungsänderung unter Umständen zu (Rn. 7 f.).

⁶⁸⁰ Ähnlich auch v. Hippel, in: LandesStiftR, Rn. 24.21.

⁶⁸¹ Diese beinhalten dabei nicht nur nach ihrem Selbstverständnis als Modifikation der §§ 80 ff. BGB zivilrechtliche Wirkungen und gehen insofern über bloße öffentlich-rechtliche Genehmigungserfordernisse hinaus.

⁶⁸² Zum Entscheidungsverfahren siehe allgemein Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 8 Rn. 197 ff.; v. Rotenhan, in: Strachwitz/Mercker, S. 263; Stumpf, in: S/S/S/P², B. § 86 Rn. 17 ff.

Organ fehlt.⁶⁸³ In der Satzung sollten sich also entsprechende Festlegungen finden, welches Organ für eine Satzungsänderung zuständig sein soll und welche Mehrheitsverhältnisse zur Beschlussfassung vorliegen müssen; in Bezug auf den Vorstand kann für letzteres subsidiär § 86 i.V.m. § 28 BGB greifen, auch die einschlägigen Landesstiftungsgesetze verweisen auf den Stiftungsvorstand. Bezüglich der Beschlussfassung müssen weiterhin die üblichen Formalia wie eine ordnungsgemäße Information der Organmitglieder – etwa im Zuge einer rechtzeitigen Ladung – erfüllt sein. Schließlich bedürfen die Änderungen noch der Genehmigung durch die Stiftungsbehörde.⁶⁸⁴ Diese ist durch einen formlosen Antrag unter Beifügung aller wesentlichen Dokumente bei der Behörde zu erwirken, wobei diese aber weiterhin auf eine reine Rechtsaufsicht beschränkt bleibt und somit nicht in der Lage ist, die Genehmigung etwa wegen Unzweckmäßigkeit der gewünschten Änderung zu versagen, wenn nur die (materiellen) Voraussetzungen wie folgt vorliegen.⁶⁸⁵

(b) Materielle Anforderungen

Die einzelnen Voraussetzungen für und inhaltlichen Anforderungen an Satzungsänderungen sind in den jeweiligen Landesstiftungsgesetzen sehr unterschiedlich geregelt. Aus Rücksicht auf die Stifterautonomie können diese nur subsidiär zu entsprechenden (Satzungs-) Regelungen durch den Stifter selbst gelten, zu denen hier aufgrund ihrer Spezifität keine Ausführungen erfolgen können.⁶⁸⁶ Sollten solche hingegen fehlen oder an relevanten Stellen lückenhaft sein, so greifen die landesrechtlichen Vorgaben, bei denen sich trotz der auch dort vorherrschenden Diversität einige Grundstrukturen ausmachen lassen.

Die Vorschriften einiger Landesstiftungsgesetze unterscheiden schon die Voraussetzungen für eine mögliche Satzungsänderung nach deren Inhalt anhand der beabsichtigten Bedeutung der Veränderung für die Stiftungsverfassung. Je tiefgreifender der Eingriff, desto höher sind die Anforderungen, die an die Umstände der Änderung gestellt werden, damit diese wirksam ist und die zuständige Behörde sie anerkennt. Sie reichen von einer Einstufung als bloße redaktionelle Änderung der Satzung, über sog. „einfache“ Satzungsänderungen bis hin zu § 87

⁶⁸³ Interessant ist insofern der Vergleich zu § 33 Abs. 2 BGB.

⁶⁸⁴ Eine Ausnahme stellt § 5 Abs. 1 StiftG NRW dar, nach dem bei nicht wesentlichen Veränderungen in Bezug auf Stiftungszweck und -organisation eine bloße Unterrichtung ausreicht. Einige Landesgesetze fordern auch eine Einbeziehung des etwaigen noch lebenden Stifters: vgl. v. Hippel, in: LandesStiftR, Rn. 24.10 f., 24.17; Muscheler, in: GS Walz, 451–464 (461 f.); Suerbaum, in: S/S/S/P², C. Rn. 98; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 87 Rn. 19. Zu den formellen Voraussetzungen siehe genauer Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 87 Rn. 25; Suerbaum, in: S/S/S/P², C. Rn. 98; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 76; Werner, ZStV 2012, 189 (192). Zu allen länderspezifischen Besonderheiten erschöpfend: v. Hippel, in: LandesStiftR, Rn. 24.10 ff.

⁶⁸⁵ Hierzu, sowie zum Prüfverfahren Burgard, S. 383 f. Dabei kann eine Genehmigung nicht die zivilrechtliche Unwirksamkeit der Änderung mangels Kompetenz überwinden, die insofern isoliert zu bewerten ist: ders., S. 342; Suerbaum, in: S/S/S/P², C. Rn. 106 f.; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 85 Rn. 7; mit Verweis auf BGH, Urteil v. 26.4.1976 (III ZR 21/74) WM 1976, 869–873 (871).

⁶⁸⁶ Zum Spielraum, der dem Stifter hier bei seinen Gestaltungen offensteht, siehe v. Hippel, in: LandesStiftR, Rn. 24.22 ff.; Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 85 Rn. 32; Saenger, ZStV 2012, 94 (98 ff.); Suerbaum, in: S/S/S/P², C. Rn. 93 f.; Stürner, S. 257.

BGB (2. Hs. Alt. 1) entsprechenden Zweckänderungen.⁶⁸⁷ Man kann hierin auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit erblicken.⁶⁸⁸

(aa) Redaktionelle Änderungen

Regelmäßig ausgenommen von den besonderen Anforderungen sind Änderungen, die rein redaktioneller Art sind, also solche, die rein textlich-sprachliche, aber keine die Stiftungsverfassung materiell beeinflussende inhaltliche Abwandlungen darstellen. Regelmäßig fallen hierunter bloße Änderungen der Formatierung oder Nummerierung, Beseitigung von Rechtschreibfehlern oder unklaren Formulierungen. Gerade bei letzteren ist aber die Grenze zur Auslegung des Stifterwillens und zu inhaltlichen Eingriffen fließend.⁶⁸⁹ Im konkreten Fall der Organvergütung werden die Änderungen regelmäßig nicht mehr redaktioneller Natur sein, insbesondere, wenn sich vorher keine eindeutigen Ausführungen zu Geschäftsführungsumfang und -ausgestaltung finden. Lediglich falls die bisherige Formulierung einer „Ehrenamtlichkeit“ der Tätigkeit an den neuen Gesetzeswortlaut der Unentgeltlichkeit angepasst werden soll und auch die sonstigen Gestaltungen der Satzung sowie bisherige tatsächliche Handhabe einer Interpretation von „ehrenamtlich“ als „unentgeltlich“ nicht entgegenstehen, könnte darin unter Umständen eine redaktionelle Änderung zu erblicken sein.⁶⁹⁰

(bb) „Einfache“ Satzungsänderungen

Sollten die begehrten Änderungen die Stiftungsverfassung wirklich inhaltlich modifizieren, unterscheiden die meisten Stiftungsgesetze⁶⁹¹ zwischen solchen, die den Stiftungszweck betreffen und solchen, die zwar die Organisation, also das *Wie*, nicht aber das *Wofür*, betreffen.⁶⁹² Zur genehmigungsfähigen Änderung der Satzung bedarf es zunächst eines oder mehrerer sachlicher beziehungsweise objektiver Gründe, also eines verifizierbaren Anlasses für selbige, und schließlich – mindestens von gleicher Wichtigkeit – darf der Stifterwille dieser

⁶⁸⁷ Suerbaum, in: S/S/StP², C. Rn. 99 ff.; Stürner, S. 256 ff. Oft wird hier auch in Bezug auf letztere beiden zwischen *einfachen* und *qualifizierten* Satzungsänderungen unterschieden: Burgard, S. 342; v. Hippel, in: LandesStiftR, Rn. 24.9; vgl. auch allgemein Stürner, S. 253, 258 f.

⁶⁸⁸ Burgard, S. 348.

⁶⁸⁹ Werner, ZStV 2012, 189 (189).

⁶⁹⁰ So wohl auch Stürner, S. 254; noch deutlicher sogar für die verändernde Festlegung der *Höhe* einer bereits zuvor eröffneten Vergütung ders., S. 266.

⁶⁹¹ Übersicht über die Landesgesetze, die dem gegenüber keine Privilegierung für einfache Satzungsänderungen kennen, bei v. Hippel, in: LandesStiftR, Rn. 24.8.

⁶⁹² Die Grenzen zu wesentlichen Satzungsänderungen sind aber auch hier in fast allen Teilbereichen fließend. Während etwa Werner, ZStV 2012, 189 (190) hierunter ganz grundsätzlich „Organisations- und Identitätsregelungen, wie etwa Bestimmungen zu Organen, Vermögensverwaltung, Name oder Sitz“ subsumiert, differenziert Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 75 wohl weiter. Auch die Landesgesetze selbst unterscheiden sich hier: einige fassen wesentliche Veränderungen der Stiftungsorganisation sogar per se als qualifizierte, also zweckbezogene Änderung auf; vgl. v. Hippel, in: LandesStiftR, Rn. 24.9; Muscheler, S. 301 ff.; Saenger, ZStV 2012, 94 (100 f.).

nicht entgegenstehen.⁶⁹³ Dabei kann der Stifterwille in vielerlei Gestalt Berücksichtigung finden, sei es in individueller Form explizit durch die Satzung oder mutmaßlich bzw. hypothetisch, sei es indirekt durch Rückschlüsse aus einer Anhörung des noch lebenden Stifters auf seine ursprünglichen Festlegungen im Stiftungsgeschäft, bis hin zu allgemeinen Zweckmäßigkeitserwägungen in Gestalt eines generellen Stifterwillens.⁶⁹⁴

Als objektive Gründe nennen die Landesstiftungsgesetze hauptsächlich die Erleichterung⁶⁹⁵ der Stiftungszweckerfüllung, als Negativmerkmal eine nicht wesentliche Veränderung der ursprünglichen Satzungsgestaltung und/oder eine wesentliche⁶⁹⁶ Veränderung der Verhältnisse seit Stiftungserrichtung.⁶⁹⁷

Unter nicht wesentliche Veränderungen fallen nach allgemeiner Ansicht solche, die die „grundlegenden Strukturen und Charakteristika unangetastet“ lassen.⁶⁹⁸ In Bezug auf Organe wird eine Veränderung jedenfalls dann wesentlich, wenn ein Organ abgeschafft oder ein neues geschaffen wird, nicht jedoch zwingend, wenn einzelne Aufgabenbereiche ergänzt werden.⁶⁹⁹ Die Frage der Organvergütung könnte ganz allgemein hierunter fallen, wenn die sonstigen Darlegungen, die indirekt hierzu in Beziehung stehen, dem nicht widersprechen.⁷⁰⁰ Dies kommt auf den Einzelfall an, dürfte unter Umständen vorliegen, kann aber nicht prinzipiell bejaht werden.

Problematisch in diesem Zusammenhang ist, dass diejenigen Ländergesetze, die angeblich nicht wesentliche Satzungsänderungen ohne weiteres zulassen, insofern die Anforderungen unterbieten, die die oben dargestellten Meinungen aus bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen ziehen, sodass die Ansichten in diesem Punkt im Ergebnis differieren würden. Daher wird

⁶⁹³ BGH, Urteil v. 26.4.1976 (III ZR 21/74) WM 1976, 869–873; ders., Urteil v. 22.1.1987 (III ZR 26/85) BGHZ 99, 344 (348) (=NJW 1987, 2364); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 75; Suerbaum, in: S/S/S/P², C. Rn. 100; Stürmer, S. 259 f.; Werner, ZStV 2012, 189 (190).

⁶⁹⁴ Vgl. dazu sehr anschaulich dies., ZStV 2012, 189 (191 f.); außerdem Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 85 Rn. 21; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 75, 77. Allerdings muss der Stifterwille nicht sklavisch und buchstabengetreu befolgt werden, sondern – wie ganz allgemein im Rahmen des § 133 BGB – nach dem wahren Sinn dieser Darlegungen gesucht werden. Burgard, S. 335 ff. spricht insofern in Anlehnung an Heck von einem „denkenden Gehorsam“. Skeptisch gegenüber dieser gedanklichen Aufspaltung von Stifterwille und Stiftungszweck Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 85 Rn. 7.

⁶⁹⁵ Kritisch hierzu sehr spezifisch Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 85 Rn. 8.

⁶⁹⁶ Teilweise wird hier auch der Begriff „nachhaltig“ verwendet: § 7 Abs. 1 Nr. 2 Hamburgisches Stiftungsgesetz.

⁶⁹⁷ Gute Übersichten zu den jeweiligen Landesnormen bieten v. Hippel, in: LandesStiftR, Rn. 24.8 f.; Suerbaum, in: S/S/S/P², C. Rn. 95 ff.; Werner, ZStV 2012, 189 (190).

⁶⁹⁸ Dies., ZStV 2012, 189 (190).

⁶⁹⁹ Weitere Abgrenzungsbeispiele bei Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 75; Stürmer, S. 258 f.; Werner, ZStV 2012, 189 (190).

⁷⁰⁰ Dafür ließe sich zudem argumentativ in Stellung bringen, dass die Frage der Vergütung oder Unentgeltlichkeit – jedenfalls vor der Festlegung des Satzungsvorbehalts – nach h.L. zumindest keine *identitätsbestimmende Grundentscheidung* war und folglich nicht dem Vorbehalt des Stiftungsgeschäfts nach § 85 BGB unterlag: Arnold, in: FS Reuter, 3–16 (3 ff.); Hüttemann, DB 2009, 1205 (1207); Schwintek, S. 375; Weitemeyer, in: MüKo-BGB⁷, § 86 Rn. 6 m.w.N. sowie genauer bereits oben B.II.2.b.aa, S. 107. Dieser Wertung steht auch der nunmehr „klargestellte“ Satzungsvorbehalt nicht prinzipiell entgegen.

vereinzelt aber verständlicherweise eine einschränkende Auslegung dieser Normen gefordert.⁷⁰¹

Die meisten Stiftungsgesetze erlauben aber auch wesentliche Eingriffe in spezifische Strukturmerkmale der Stiftung, wenn diese lediglich eine angemessene Reaktion auf eine gleichwertige Änderung der Verhältnisse und Umstände darstellen.⁷⁰² Was genau hierbei wesentlich ist, ist nicht in abstrakter Weise objektiv zu bestimmen, sondern steht in Relation zur Zweckrichtung der Stiftung.⁷⁰³ Hierzu zählen nicht zuletzt auch die rechtlichen Rahmenbedingungen.⁷⁰⁴ Ändert sich demnach der gesetzliche Regelfall der Art und Weise der Geschäftsführung, so sind Anpassungen hieran grundsätzlich genehmigungsfähig. Zwar dürfte dem für den vorliegenden Fall entgegenstehen, dass der Gesetzgeber in seiner Gesetzesbegründung vom lediglich klarstellenden Charakter der Regelung der Unentgeltlichkeit in § 27 Abs. 3 BGB ausgeht, dem steht aber erstens die bisherige herrschende Auffassung der Literatur entgegen⁷⁰⁵ und zweitens dürfte einer entsprechenden Änderung von Seiten der Aufsichtsbehörden mit einem gewissen Wohlwollen entgegengetreten werden, da diese ein Interesse an Rechtsklarheit haben, wie bereits die lange Übergangsfrist impliziert.

Man kann kaum davon ausgehen, dass der Gesetzgeber eine derartige Frist für Satzungsänderungen festlegt, wenn er selber davon ausgeht, dass diese nur in den Fällen möglich sei, in denen die Satzung diese bereits vorsieht, zumal die Möglichkeit hierzu ebenso umstritten ist.⁷⁰⁶ Man kann sogar so weit gehen, dass unter die wesentliche Änderung jene Konstellationen fallen, bei denen ursprünglich Ehrenamtlichkeit der Organtätigkeit vorlag, aufgrund einer Steigerung des Umfangs der Stiftung – beispielsweise durch Zustiftungen – später indes eine ehrenamtliche Geschäftsführung nicht mehr möglich erscheint, da geeignete Organwalter – etwa aufgrund des gestiegenen Zeitaufwandes – nicht mehr zu finden sind.⁷⁰⁷

Folglich dürfte jedenfalls eine wesentliche Änderung der rechtlichen Rahmenbedingungen bejaht werden, eine Prüfung der Anforderungen gar an eine Zweckänderung – sofern man

⁷⁰¹ Vgl. v. Hippel, in: LandesStiftR, Rn. 24.31 ff.

⁷⁰² Übersichten über die einschlägigen Normen bei Burgard, S. 345 ff.; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 75; Werner, ZStV 2012, 189 (190 f.). Auch für das bürgerliche Stiftungsrecht wurde diese Kategorie schon herangezogen: BGH, Urteil v. 26.4.1976 (III ZR 21/74) WM 1976, 869–873. Burgard, S. 346 f. verweist als Maßstab für die Wesentlichkeit auf § 60 Abs. 1 S. 1 VwVfG beziehungsweise § 313 BGB.

⁷⁰³ Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 85 Rn. 20 f.

⁷⁰⁴ Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 10 Rn. 289. Wenn der Stifter bei der Errichtung die Gemeinnützigkeit der Stiftung postuliert hat, stellt eine Änderung der Handhabung der Finanzverwaltung in Bezug auf Organvergütung, wodurch die bisherige Praxis diesen Status gefährdet, eine auch individuell wesentliche Änderung dar. Vgl. Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 85 Rn. 21.

⁷⁰⁵ A.II.3.c.cc, S. 54 ff.

⁷⁰⁶ Übersichten über den Meinungsstand bei v. Hippel, in: LandesStiftR, Rn. 24.22 ff.; Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 7 Rn. 136 f.; Saenger, ZStV 2012, 94 (98 ff.).

⁷⁰⁷ So jedenfalls Arnold, in: NPLY 2012/2013, 63–80 (78); sowie Werner, ZStV 2012, 189 (190 f.). Es ist in diesem Kontext jedoch daran zu erinnern, dass der dem widersprechende Stifterwille einer Genehmigung auf zweiter Ebene final entgegenstehen kann.

diese von Seiten der Stiftungsorgane überhaupt zulassen möchte⁷⁰⁸ – ist somit hier nicht vonnöten, setzt regelmäßig aber (auf objektiver Seite) auch nicht mehr als eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse voraus.⁷⁰⁹

(3) Ergebnis

Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass eine Satzungsänderung hin zu einer angemessenen Vergütung von Mitgliedern bestehender Organe einer Stiftung nach den geltenden Vorgaben der Landesstiftungsgesetze regelmäßig aufgrund einer wesentlichen Änderung der gesetzlichen Rahmenbedingungen genehmigungsfähig ist, solange der Stifterwille dem nicht erkennbar entgegensteht.⁷¹⁰ Es ist indes schon aufgrund der mutmaßlichen zahlenmäßigen Breite der Änderungsbedürftigkeit und der damit einhergehenden Arbeitsauslastung der Aufsichtsbehörden seit Erlass des *Ehrenamtsstärkungsgesetzes* davon auszugehen, dass diese entsprechenden klarstellenden Regelungen nicht übermäßig kritisch gegenüberstehen. Es erübrigt sich in diesem Zusammenhang auch eine Stellungnahme zur richtigen Rechtsgrundlage der Änderungskompetenz, da sich die in Bezug genommenen Landesvorschriften und die in das BGB hineingelesenen Anforderungen in Bezug auf die Organvergütung im Ergebnis gleichen.

Der Vorteil dieser Änderungsmöglichkeit besteht darin, dass Anstellungsverträge, solange sie nur gegen insofern dispositive Satzungsbestandteile verstoßen, vorerst nicht nichtig, sondern schwebend unwirksam sind, bis das zuständige Organ entschieden hat, ob die Satzung dergestalt geändert werden soll oder nicht.⁷¹¹

⁷⁰⁸ Vgl. an dieser Stelle statt aller nur Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 85 Rn. 16.

⁷⁰⁹ Siehe v. Hippel, in: LandesStiftR, Rn. 24.36. Übersicht über die einschlägigen Landesnormen bei Suerbaum, in: S/S/StP², C. Rn. 101 ff.; Werner, ZStV 2012, 189 (192).

⁷¹⁰ So auch – als eine der bislang seltenen konkreten Stimmen in dieser Hinsicht – Reuter, npoR 2013, 41 (42). Mit der Möglichkeit korrespondiert sodann eine entsprechende *Organpflicht*, diese Änderung zumindest anzustoßen: Stürner, S. 266 f.

⁷¹¹ So jedenfalls mit tragfähigen Argumenten Burgard, S. 443 f. A.A. aber Muscheler, in: GS Walz, 451–464 (462 f.); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 3 Rn. 75.

C. Kapitalgesellschaften

I. Einführung

Auch wenn heutzutage die Erwerbsgesellschaft die typische Erscheinungsform einer Kapitalgesellschaft ist,⁷¹² sind Kapitalgesellschaften als Körperschaften grundsätzlich tauglicher Adressat der Begünstigungen des Gemeinnützigkeitsrechts. § 51 Abs. 1 AO legt fest, dass alle Körperschaften – sofern sie die sonstigen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllen – gemeinnützig sein können. Dabei verweist Satz 2 auf das KStG, genauer in § 1 Abs. 1 KStG, nach dessen Nr. 1 hierunter insbesondere GmbH und AG fallen.⁷¹³

Dabei handelt es sich bei den „gemeinnützigen“ Gesellschaften mit beschränkter Haftung (gGmbH) und Aktiengesellschaften (gAG) keineswegs um gesellschaftsrechtliche Sonder- oder Untertypen der jeweiligen Gesellschaftsformen, sondern lediglich um eine Aussage darüber, dass diese – zivilrechtlich weitgehend „normale“ – Gesellschaften nach Satzung und tagtäglicher Geschäftsführung auch den Anforderungen der §§ 51 ff. AO entsprechen und damit die hieraus folgenden Privilegien genießen.⁷¹⁴ Da besagte Anforderungen gem. §§ 59 ff. sowie § 63 AO an die Satzung und die tatsächliche Geschäftsführung gestellt werden, gibt es einige Vorgaben, die sich unmittelbar auf die gesellschaftsrechtliche Konstitution der jeweiligen Kapitalgesellschaft auswirken, auch wenn sie insofern unproblematisch sind, weil sie sich in den – besonders bei der GmbH – weiten Gestaltungsspielräumen dieser größtenteils dispositiven Regelwerke halten.

Diese Modifikationen sind nicht nur möglich, sondern im Vergleich insbesondere zum Idealverein notwendig, da der gesetzliche Regeltypus der Kapitalgesellschaft auf Gewinnerzielung ausgerichtet ist, was – wie im Einzelnen noch darzustellen ist – einer Privilegierung als gemeinnützig diametral entgegensteht. Dieser Unternehmenszweck ist jedoch nicht starr und unabänderlich, wie insbesondere § 1 GmbHG zeigt: GmbHs können „zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck“ errichtet werden. Es bedarf aber einer expliziten Verankerung des gemein-

⁷¹² Dass dies nicht der Urkonzeption der Kapitalgesellschaften geschuldet ist und diese von jeher zumindest auch eine „sozialwirksame“ Stoßrichtung hatten, zeigen Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318 (319 f.).

⁷¹³ Die dort ebenfalls erwähnten Europäischen Gesellschaften sollen aus Gründen des Umfangs der Betrachtung hier unberücksichtigt bleiben. Die Anforderungen, die an diese gestellt werden, dürften regelmäßig mit denen der hier besprochenen Kapitalgesellschaften übereinstimmen. Ebenso sollen zusätzliche Anforderungen, die sich Gesellschaften im Zuge des DCGK auferlegen, aus Gründen der Übersichtlichkeit prinzipiell außer Betracht bleiben.

⁷¹⁴ Siehe hierzu etwa Engelsing/Lüke, NWB 2010, 118 (118); Rohde/Engelsing, S. 9; Schlüter, GmbHR 2002, 535 (538); „steuertechnisches Konstrukt“: Sprengel, S. 5; speziell für die (g)AG: Bayer/Hoffmann, AG-Report 2007, R347 (R347); dies., Der Aufsichtsrat 2008, 25 (25). Die gGmbH ist allerdings seit dem ESG gem. § 4 Satz 2 GmbHG eine firmenrechtliche Kategorie, was insofern Fehlschlüsse insbesondere auf das Gesellschaftsrecht – aber auch auf das Steuerrecht – weiter verstärken dürfte. Zu dieser Regelung siehe Graffe in: NPLY 2012/2013, 159–173 (172 f.); Hüttemann, DB 2013, 774 (778); Saenger/Al-Wraikat, ZStV 2013, 128 (130). Weitere Ausnahmen, die hierbei in Randbereichen zu Verknüpfungen und Wechselwirkungen zwischen Kapitalgesellschaftsrecht und Steuerrecht führen können, bei Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.13 ff.

nützigen Zwecks in der Satzung, also dem Gesellschaftsvertrag. Auch wenn hierbei rein gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgaben umgesetzt werden, so hat dies doch notwendigerweise gesellschaftsrechtliche Ausprägungen zur Folge.⁷¹⁵

II. Bedeutung der Kapitalgesellschaften im Dritten Sektor

1. gGmbH

Auch wenn die Zahl der gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, ungeachtet gewisser Schwierigkeiten bei der Erhebung der Daten,⁷¹⁶ deutlich hinter der Zahl der Vereine und Stiftungen zurückbleibt, sind insbesondere GmbHs allgemein eine zunehmend gefragte Rechtsform im Bereich der gemeinnützigen Betätigung. Man wird wohl davon ausgehen können, dass es wenigstens 10.000 gemeinnützige GmbHs in Deutschland gibt.⁷¹⁷ Dabei ist diese Zahl das Ergebnis einer rasanten Entwicklung in den letzten Jahren.⁷¹⁸

In bestimmten Belangen ist sie anderen Gesellschaftsformen gegenüber funktional sogar deutlich vorzugswürdig, etwa bei der Ausgliederung wirtschaftlicher Betätigungsbereiche von Idealvereinen. Bei diesen Körperschaften liegt es bei zunehmender Größe nahe, aus Gründen eigenständiger Mittelbeschaffung oder aus der spezifisch risikoreichen Natur des konkret verfolgten Zwecks – man denke nur an die Förderung des öffentlichen Gesundheits-

⁷¹⁵ Sprengel, in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, 167–179 (169) spricht von einer *Überlappung* von Steuerrecht und Organisationsrecht. Diese Ausprägungen lassen folglich eine Behandlung bereits an dieser Stelle angebracht erscheinen, ohne dabei detailliert vorwegzunehmen, welche Vorgaben sich aus der AO im Einzelnen an eine Kapitalgesellschaft und an die Vergütung ihrer Organe ergeben.

⁷¹⁶ So auch Loidl, S. 2. Zur möglichen Methodik siehe Bayer/Hoffmann, AG-Report 2007, R347 (R348 f.).

⁷¹⁷ So für 2012 Krimmer u.a., S. 15. Deutlich höhere Zahlen („einige zehntausend“ für 2005) bei Sprengel, in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, 167–179 (169). Allerdings drücken selbst die höheren Zahlen die Bedeutung der Rechtsform für den dritten Sektor ohnehin nicht vollends aus, da in gemeinnützigen Konzernstrukturen auch unprivilegierte – also „normale“ – Kapitalgesellschaften etwa als rechtlich verselbständigte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe eine nicht unerhebliche Rolle spielen. Siehe hierzu grundsätzlich etwa F. Schröder, DStR 2004, 1815; speziell ders., DStR 2004, 1859 (1859 f.); ders., DStR 2008, 1069; v. Holt/Koch, Rn. 127 ff. sowie genauer sogleich. Daher bezeichnet etwa Schlüter, GmbHR 2002, 535 (535) die GmbH trotz zahlenmäßiger Nachrangigkeit als „[z]entrale gesellschaftsrechtliche Organisationsform dieses Sektors“.

⁷¹⁸ Siehe insbesondere Krimmer u.a., S. 18, wonach mehr als die Hälfte der erfassten gGmbHs erst nach 2000 gegründet wurden und sogar 75 % der Gesellschaften frühestens seit 1991 bestehen. Vergleiche auch die merkwürdige Entwicklung von v. Holt/Koch (1. Aufl.), S. 2 (etwa 4.000) hin zu v. Holt/Koch, Rn. 3 (über 20.000); noch deutlicher wird diese Zunahme im Vergleich mit Grabau, DStR 1994, 1032 (1032): „bis heute eher selten“, sowie Loidl, S. 2 (1970): „verhältnismäßig gering[e] Zahl“.

wesens durch den Betrieb von Krankenhäusern – bestimmte Betätigungsfelder auf eine eigenständige juristische Person zu übertragen, um die Risiken aus Haftung und Steuerbelastung für die Muttergesellschaft zu verringern.⁷¹⁹

Wo immer die althergebrachten Rechtsformen in gemeinnützigem Kontext an ihre Grenzen stoßen, kommt fast reflexartig die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in den Fokus. Egal ob als mutmaßlich richtige Rechtsform für den Betrieb einer Kindertagesstätte als Reaktion auf Uneinlichkeiten in der Anerkennung durch die Rechtsprechung,⁷²⁰ oder als Ersatzform für Stiftungen, ohne die Zwänge staatlicher Aufsicht,⁷²¹ überall bietet sich aufgrund der weitreichenden Gestaltungsmöglichkeiten die GmbH als rechtliches Vehikel für gemeinnützige Tätigkeit an.⁷²² Dabei kann ihre Verbreitung nicht zuletzt auch als Ausdruck einer zunehmenden Professionalisierung und Ökonomisierung des Dritten Sektors betrachtet werden.⁷²³ Einen bedeutenden Schwerpunkt stellen die gGmbHs dementsprechend im Bereich der hauptberuflichen Beschäftigungsverhältnisse dar, weil sie oft nicht primär durch ehrenamtliche Kräfte verkörpert und geführt werden.⁷²⁴ Dieses Phänomen wird oft dadurch bedingt, dass die Entscheidung für eine haftungsbeschränkte Rechtsform allenthalben Ausdruck für der Betätigungsart innewohnende Risiken ist, die Ehrenamtliche ansonsten in Stiftungen oder Vereinen – trotz der Existenz des § 31a BGB – von einem Engagement abschrecken könnten. Im Gegenzug kann die Ausgliederung eines solchen Risikobereiches in eine GmbH auch eine Wechselwirkung dahingehend haben, die Trägerkörperschaft wieder attraktiver für ehrenamtlich Engagierte zu machen.⁷²⁵

⁷¹⁹ Typische Anwendungsfälle finden sich etwa bei v. Holt/Koch, Rn. 30 ff. Unter den bei Krimmer u.a., S. 39 befragten Gesellschaften waren 43,1 % der gGmbHs eine Tochtergesellschaft oder Ausgründung einer anderen Organisation.

⁷²⁰ Salaw-Hanslmaier, ZStV 2012, 72 (73 ff.); zu den damit verbundenen Problemen: Winheller, DSStR 2012, 1562 (1564). Zur erfolgten Klärung durch den BGH siehe bereits oben A.I.1.b, S. 10 ff.

⁷²¹ Vgl. jüngst Hakert, npoR 2013, 117; außerdem Priester, GmbHR 1999, 149 (155 ff.); Schlüter, GmbHR 2002, 578 (578 ff.); Thiel, DSStJG 20 (1997), 103–140 (108 f.). Siehe auch hierzu bereits oben B.I.3, S. 90.

⁷²² Vgl. zu weiteren typischen Anwendungsfällen Grabau, DSStR 1994, 1032 (1032); Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318 (320); Thiel, DSStJG 20 (1997), 103–140 (109 ff.); eine sehr frühe und umfangreiche rechtstatsächliche Darstellung der Betätigungsfelder von gemeinnützigen GmbH bietet Loidl, S. 78 ff.

⁷²³ So jedenfalls v. Holt/Koch, Rn. 4, 7. Gerade in Bezug auf die Verwendung der AG im Dritten Sektor ist diese Entwicklung aber nicht wirklich stringent und wird teilweise skeptisch gesehen. Beispiele hierfür bei Sprengel, in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, 167–179 (169 ff.).

⁷²⁴ So etwa v. Holt/Koch (1. Aufl.), S. 2.

⁷²⁵ v. Holt/Koch, Rn. 9, 14.

2. gAG

Für besagte Anwendungsbereiche eignet sich – wie schon im klassischen wirtschaftlichen Betätigungsfeld – auch die AG⁷²⁶, wobei diese aus unterschiedlichen Besonderheiten regelmäßig auf Vorhaben größeren Umfangs abzielt.⁷²⁷ Die gAG ist hierbei typischerweise das Vehikel der Wahl, wenn ein möglichst schnelles und mit geringen Transaktionskosten verbundenes Wachstum durch Gründung oder anderweitige Eingliederung von Tochtergesellschaften angestrebt wird.⁷²⁸

Die deutliche Zunahme an GmbHs mit gemeinnütziger Ausrichtung hat derweil keinerlei (positive) Nebenwirkung für gleichartige AGs mit sich gebracht. Die Zahl der bestehenden steuerbegünstigten Aktiengesellschaften ist vergleichbar schwer zu ermitteln, aber sehr gering.⁷²⁹ Dies verwundert umso mehr, als die dokumentiert älteste „gemeinnützige“ AG bereits 1844 in Gestalt des Berliner Zoos gegründet wurde.⁷³⁰ Einen Rückschlag für die Verbreitung von gemeinnützigen Aktiengesellschaften stellte die Entfernung des Sozialen Wohnungsbaus aus dem Kreise steuerprivilegierter Betätigungsformen und damit die faktische Auslöschung des – neben den zoologischen Gärten – zweiten historisch gewachsenen Phänotyps der gAG im

⁷²⁶ Allgemein zur gAG siehe primär I. J. Weber; außerdem Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.12; Sprengel; ders., in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, 167–179; B. D. Ullrich, S. 48 ff.; Weitemeyer, in: NPLY 2011/2012, 91–114 (103).

⁷²⁷ v. Holt/Koch, Rn. 84; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.12; Loidl, S. 108; Sprengel, in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, 167–179 (170); I. J. Weber, S. 126 ff. Vgl. konkret zu aller vor-derst die Mindestkapitalisierung von 50.000 € Grundkapital (§ 7 AktG). Diese Unterschiede wurden jedoch durch die Aktienrechtsreform von 1994 (*Gesetz für kleine Aktiengesellschaften und zur Deregulierung des Aktienrechts* vom 2.8.1994 [BGBl. I, S. 1961]; siehe dazu nur Hoffmann-Becking, ZIP 1995, 1), die insbesondere die Gründung und Leitung von kleinen bis mittleren Gesellschaften erleichterte, deutlich verringert. Bis zu dieser Reform waren Neugründungen von gAG allerdings tatsächlich noch merklich seltener als in den letzten Jahren. Vgl. dazu Bayer/Hoffmann, AG-Report 2007, R347 (R347); Sprengel, S. 4, 19 f.; ders., in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, 167–179 (169); I. J. Weber, S. 3 f., 53. Als Beispiel für mögliche Umsatzvolumina nennt Sprengel, S. 18 die *AGAPLESION gAG* mit 214 Millionen € im Jahr 2003. Dieser konnte im Jahr 2015 sogar auf 1 Mrd. € erhöht werden.

⁷²⁸ Plakative Beispiele hierfür sind das *Social Franchising* Modell von *JOBLINGE* oder der Zusammenschluss defizitärer Krankenhäuser unter dem Dach der besagten *AGAPLESION gAG*. Dabei besteht gegenüber der Genossenschaft – neben der Flexibilität in Schaffung und Übertragung von Anteilen – insbesondere der Vorteil, dass bei der AG auch Fremddorganschaft möglich ist (vgl. demgegenüber § 9 Abs. 2 GenG).

⁷²⁹ So spricht Sprengel, S. 4 ohne konkrete Belege von (Stand 2004) „zwei Handvoll“, später (2005) schätzt er eine Anzahl von etwa 30; ders., in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, 167–179 (169). I. J. Weber, S. 2 kommt aufgrund eigener Schätzung auf maximal 100, eher sogar weniger als 50 gemeinnützige Aktiengesellschaften.

⁷³⁰ Damals noch als „Aktienverein“, wobei es zusätzlich zu beachten gilt, dass der Status als gemeinnützig seinerzeit weit weniger strikt gehandhabt wurde als heute, vgl. dazu genauer C.III, S. 122 f. Zu den konkreten – heute der Gemeinnützigkeit entgegenstehenden, aber trotzdem erst 2001 (!) abgeschafften (vgl. Bayer/Hoffmann, AG-Report 2007, R347 [R348]; Sprengel, in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, 167–179 [167]) – Privilegien der damaligen Aktionäre der *Berliner Zoo AG* siehe ders., S. 9. Zur historischen Bedeutung der Zoologischen Gärten allgemein für die Entwicklung dieser Rechtsform siehe Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318 (319). Siehe auch RFH, Urteil v. 3.6.1929 (I A a 664/28) RSStBl 1929, 493–494.

Jahre 1988 dar.⁷³¹ In jüngerer Zeit hat es allerdings einige nicht unbedeutsame Neugründungen gegeben.⁷³²

Der deutlichste konzeptionelle Unterschied zur GmbH besteht in der Stellung und Eigenart der Aktionäre. Diese kommen in Eigenschaft und Funktion Vereinsmitgliedern deutlich näher als die GmbH-Gesellschafter, weil ihnen partizipative Möglichkeiten eröffnet werden, ohne jedoch mit korrespondierenden Pflichten belastet zu werden. Damit ist die gAG ein probates Mittel für Modelle gestalterischer Teilhabe, welches sich nicht den dogmatischen Bedenken ausgesetzt sieht, die vergleichbare Bestrebungen bei der Stiftung hervorrufen.⁷³³ Insbesondere bleibt sie in der Beziehung zwischen Körperschaft und Mitglied flexibler als Verein und GmbH, da sich Anteile im Regelfall leicht übertragen lassen.⁷³⁴ Gleichzeitig ist der Vorstand in seinen Entscheidungen viel freier, als der GmbH-Geschäftsführer gegenüber den Gesellschaftern, sodass Beteiligung nicht unmittelbar mit Kontrollverlust einhergeht.⁷³⁵ Diese Vorteile zeigen sich sehr plastisch daran, dass neugegründete gAGs der letzten Jahre etwa als Ersatzformen für Bürgerstiftungen fungieren.⁷³⁶

3. Besonderheiten

Bei allen genannten Vorteilen ist allerdings die oftmals nicht hinreichend bedachte Tatsache zu berücksichtigen, dass die Kapitalgesellschaften aufgrund ihrer typischen Verwendung im

⁷³¹ Geschehen im Zuge des *Steuerreformgesetz 1990* vom 25.7.1988 (BGBl. I, S. 1093). Vgl. hierzu Hämmerlein, FWW 1988, 213; Sprengel, in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, 167–179 (170). Diese waren allerdings noch eher ein Phänomen der öffentlichen Hand als schon die zoologischen Gärten: Hämmerlein, FWW 1988, 213 (213).

⁷³² Bayer/Hoffmann, AG-Report 2007, R347 (R348 ff.) kommen auf 21 „neue“ (i.e. neugegründet oder umgewandelt, siehe Übersicht auf S. R350) AGs mit ideeller Zwecksetzung in den Jahren 1999 bis 2006. Im Anschluss sprechen sie in dies., AG-Report 2008, R531 sogar von einem „kleine[n] Gründungsboom“ für das beispielhaft rechtstatsächlich gegenständliche Jahr 2008. Weitere Beispiele bei Sprengel, S. 3, 7 ff.; B. D. Ullrich, S. 55 f.; I. J. Weber, S. 4. Vgl. außerdem Weitemeyer, in: NPLY 2011/2012, 91–114 (103).

⁷³³ Siehe hierzu Sprengel, S. 15 sowie bereits oben B.I.3, S. 90.

⁷³⁴ Zu dieser Erscheinungsform der AG als Alternative zum Verein oder zur Stiftung siehe insbesondere I. J. Weber, S. 126 ff.; außerdem („Anteilsfungibilität“): Bayer/Hoffmann, Der Aufsichtsrat 2008, 25 (25); Sprengel, in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, 167–179 (173). Im Gegenzug ist bei der GmbH bisweilen die Zustimmung aller Gesellschafter zur Anteilsübertragung notwendig; vgl. mit rechtstatsächlichem Beispiel Loidl, S. 89.

⁷³⁵ Zu dieser Erscheinungsform der AG als Alternative zur GmbH siehe insbesondere I. J. Weber, S. 133 ff.; Weitemeyer, in: NPLY 2011/2012, 91–114 (103). Diese Aspekte sind nicht streng alternativ, sondern können in mannigfaltigen Abstufungen und Kombinationen vorliegen. Auch eine Ähnlichkeit zu bestimmten genossenschaftlichen Konstruktionen, etwa in Form von Gemeinschaftsunternehmen, ist nicht untypisch: v. Holt/Koch, Rn. 48 ff. Sprengel, in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, 167–179 (170 ff., 174 f.) unterscheidet vier Typen, die sich allerdings empirisch auf die zwei Gruppen wirtschaftsnah und wirtschaftsfern aufteilen lassen. Vgl. zusammenfassend zu den Vorzügen und Verwendungsmöglichkeiten der gAG: I. J. Weber, S. 138 ff.

⁷³⁶ So etwa die Bürgerstiftung Duisburg sowie vergleichbare AGs in Bielefeld und Würzburg; vgl. Sprengel, S. 3, 14 ff. Vgl. zur allgemeinen Eignung der AG hierzu: v. Holt/Koch, Rn. 48; B. D. Ullrich, 56 f. („besser als eine rechtsfähige Stiftung [...] geeignet“); I. J. Weber, S. 165 f.

gewerblichen Bereich im Rahmen des Handelsgesetzbuchs mit besonderen Pflichten und Obliegenheiten konfrontiert werden, die – auch wenn sie ihrer Ratio nach nicht auf Schutzzweckerwägungen des Dritten Sektors passen mögen – nicht gestalterisch umgangen werden können.⁷³⁷ Besonders hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang die speziellen Bilanzierungspflichten aus den §§ 264 ff. HGB, die üblicherweise zu entsprechenden Zusatzkosten führen, weil sie die etwa für Verein und Stiftung bestehenden Pflichten⁷³⁸ vom Umfang her merklich übersteigen, sowie die Tatsache, dass Rechtsgeschäfte regelmäßig unter die Vorschriften der Handelsgeschäfte nach §§ 343 ff. HGB fallen, sodass insbesondere bei Anschaffungen Gewährleistungsrechte aufgrund Verstoßes gegen die Rügeobliegenheit nach § 377 Abs. 2 HGB entfallen können.⁷³⁹ Gerade das Zusammentreffen von Anforderungen an professionelle Geschäftsführung – teilweise unter Berücksichtigung von Handelsbräuchen⁷⁴⁰ – und die faktische Ausführung durch teils ehrenamtlich oder geringvergütet Tätige stellt insofern eine gewisse Asymmetrie und Problemquelle dar, wodurch Kapitalgesellschaften nicht in allen Bereichen des Dritten Sektors die passende Rechtsform darstellen können. Dies zeigt sich nicht zuletzt an den besonderen, an Geschäftsführer gestellten Anforderungen, die als Wechselwirkung Einfluss auf deren (berechtigte) Ansprüche auf eine Vergütung haben.⁷⁴¹

Zusammenfassend kann man dennoch insbesondere die (g)GmbH als lebhafte und versatile Rechtsform ansehen, die die Entwicklungen des Dritten Sektors weiterhin begleiten wird.⁷⁴² Der gAG ist demgegenüber ein derzeitiges Imageproblem zu diagnostizieren, dessen zukünftige Entwicklung interessant bleibt, weil es sich vor allem aus dem guten Leumund der alternativen Rechtsformen ergibt.⁷⁴³

III. Organisation und Erscheinungsformen gemeinnütziger Kapitalgesellschaften

Die beiden hier betrachteten Kapitalgesellschaften, AG und GmbH, weisen in ihren Grundzügen einige Gemeinsamkeiten auf, die eine insoweit einheitliche Betrachtung ermöglichen.

⁷³⁷ Genauer hierzu siehe sogleich unter C.III, S. 122.

⁷³⁸ Vgl. für die zwar leicht unterschiedlichen, aber grundsätzlich wenig weitreichenden Anforderungen an Vereine und Stiftungen Hüttemann, in: NPLY 2012/13, 81–105 (87 ff.); Krimmer u.a., S. 79 ff., 110 ff.; Walz, passim; I. J. Weber, S. 174 ff.

⁷³⁹ Zu den konkreten Auswirkungen der Kaufmanns-Eigenschaft siehe außerdem Thiel, GmbHR 1997, 10 (12). Dies führt mitunter dazu, dass allein ehrenamtliches Personal zur Geschäftsführung regelmäßig ungeeignet sein dürfte; vgl. Nowotny, in: Hdb. NPO, 183–204 (195).

⁷⁴⁰ Vgl. nur § 346 HGB.

⁷⁴¹ Siehe hierzu noch genauer unter C.IV.1.a.bb(1)(a)(bb), S. 137 f.

⁷⁴² Vgl. van Randenborgh, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 4 Rn. 2: „gewinnt [...] an Bedeutung“. In Bezug auf potentielle Rechtsformwechsel: Zimmer/Priller, S. 78; vgl. demgegenüber die aus heutiger Sicht merkwürdige Skepsis bei Wegehenkel, BB 1988, 1503.

⁷⁴³ Sprengel, passim. Ders., S. 36 bezeichnet die jüngsten Entwicklungen daher auch als schwierig zwischen einem „Anfang“ und einem „exotische[n] Ausreißer“ festzulegen bzw. verweist auf die zirkulär verstärkende Wirkung der aktuellen auf die zukünftige Marginalität. Weitere Überlegungen zu den Gründen bei: ders., in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, 167–179 (175 ff.). Auch Bayer/Hoffmann, Der Aufsichtsrat 2008, 25 (25) sehen Entwicklungspotential: „(noch) selten anzutreffen“. Für I. J. Weber, S. 53 ist – wohl in Anlehnung an Bayer/Hoffmann, AG-Report 2007, R347 (R347): „Exotendasein“ – die gAG jedenfalls ein „verkannter Exot“.

Kapitalgesellschaften sind juristische Personen, die nach ihrem Regeltypus erwerbswirtschaftlichen Zwecken dienen und deren Gesellschafter sich dadurch auszeichnen, dass sie Inhaber von Gesellschaftsanteilen sind, deren Erwerb und Übertragung grundsätzlich keinen größeren Beschränkungen unterliegt. Sie zeichnen sich dadurch typischerweise durch einen wechselnden Gesellschafterkreis aus, wobei dies für die GmbH eingeschränkter gilt als für die AG.⁷⁴⁴ Während der Kreis der Einfluss nehmenden Gesellschafter die Eigenschaft als Körperschaft im eigentlichen Sinne begründet und diese damit dem Verein ähneln lässt, ist als bestimmendes Merkmal vor allem die Bedeutung des Stamm- bzw. Grundkapitals anzusehen. Dies stellt mithin namensbegründend eine der juristischen Person eigene Vermögensmasse dar, die zwar durch die Gesellschafter aufgebracht werden muss, danach aber deren persönliche Haftung ausschließt und an deren Stelle das Kapital setzt. Neben den steuerrechtlichen Vorgaben besteht dabei grundsätzlich auch eine gesellschaftsrechtliche Pflicht zur Erhaltung dieses Kapitals, die jedoch – gemäß ihrer Zweckrichtung – in Reichweite und Ausrichtung im Einzelnen unterschiedlich ist. Anders als beim Verein kommt eine Haftung der Protagonisten aber auch insofern seltener vor, als Gesellschafterstellung und Teilnahme an der unmittelbaren Geschäftsführung noch deutlicher auseinanderfallen,⁷⁴⁵ was auch eine Haftung aus Pflichtverletzung unwahrscheinlicher macht.

Die gesetzlichen Grundlagen der beiden Rechtsformen finden sich in Sondergesetzen, dem GmbHG und dem AktG, sie sind aber dennoch in das System der Handelsgesellschaften eingebunden, indem zum einen das Handelsrecht in §§ 264 ff. HGB ergänzende Vorschriften für die Rechnungslegung der Kapitalgesellschaften installiert,⁷⁴⁶ andererseits die sonstigen Regelungen des Handelsrechts dadurch auf sie Anwendung finden, dass GmbH und AG Formkaufleute nach § 6 HGB i.V.m. § 13 Abs. 3 GmbHG bzw. § 3 Abs. 1 AktG sind.⁷⁴⁷

Diese Stellung ändert indes nichts daran, dass Kapitalgesellschaften – aus gesellschaftsrechtlicher Warte – auch zu gemeinnützigen Zwecken gegründet werden können, wie es sich etwa explizit aus § 1 GmbHG ergibt, nach dem schlichtweg jeder ansonsten rechtlich zulässige Zweck als Gesellschaftszweck möglich ist.⁷⁴⁸ Bei der Aktiengesellschaft ergibt sich dies nicht explizit aus dem Gesetz, ist aber ebenfalls allgemeine Auffassung.⁷⁴⁹ Da Erwerbszwecke aber den Regelfall darstellen, die ansonsten nur in Bezug auf ihren Gegenstand – ergo das Mittel zur Erreichung dieses Zwecks – im Gesellschaftsvertrag konkretisiert werden müssen, bedarf

⁷⁴⁴ Siehe etwa Rohde/Engelsing, S. 10.

⁷⁴⁵ Auch wenn die Selbstorganschaft beim Verein keine rechtliche Notwendigkeit ist, dürfte doch ein Großteil der Vorstände selbst auch Vereinsmitglied sein.

⁷⁴⁶ Gleiches gilt für die eG in den §§ 336 ff. HGB.

⁷⁴⁷ Zu den rechtlichen Grundlagen siehe auch v. Holt/Koch, Rn. 86 ff.; vgl. zu der Frage, ob dies nicht grundsätzlich einer Gemeinnützigkeit im Wege steht (überblicksartig): B. D. Ullrich, S. 46 f.

⁷⁴⁸ „[G]emeinnützige Unternehmen“ sind bereits in der ursprünglichen Gesetzesbegründung zum GmbHG als Verwender dieser Rechtsform ausdrücklich bedacht und als erwünscht bezeichnet worden. Nachweise bei ders., S. 46.

⁷⁴⁹ Heider, in: MüKo-AktG⁴, § 3 Rn. 13 ff., 17; Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318 (320); B. D. Ullrich, S. 49 f. Früher hing eine notwendige staatliche Genehmigung zur Gründung einer AG von deren Verfolgung eines *dauerhaften gemeinnützigen Zwecks* ab. Das Begriffsverständnis dieses Tatbestandsmerkmals weicht aber merklich von dem heutigen der AO ab. Es reichte schon ein gewisser volkswirtschaftlicher Nutzen, um als gemeinnützig angesehen zu werden. Vgl. hierzu genauer Baums, Gesetz über die Aktiengesellschaften, S. 13, 27; Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318 (320); B. D. Ullrich, S. 48 f.; I. J. Weber, 28 ff. (mit zahlreichen Nachweisen); dazu, warum dies heutzutage nicht mehr der Maßstab sein kann: Thiel, DSjG 20 (1997), 103–140 (106).

es bei gemeinnützigen Körperschaften zumindest der expliziten Verankerung eines (anerkannt) gemeinnützigen Zwecks, da ansonsten eine Vermutung für eine zur Ausschüttung gedachte Gewinnerzielung spricht.⁷⁵⁰ Neben dieser wichtigen Festlegung ergeben sich notwendige Modifikationen insbesondere auf den Gebieten der Ausschüttungen oder Abfindungen, sowie der Übertragbarkeit von Anteilen. Hierzu gibt es im Einzelnen gesetzliche Standardregelungen, die bei fehlender Anpassung einer Anerkennung als gemeinnützig entgegenstehen können.⁷⁵¹

Das Anpassungsprogramm ergibt sich dabei im Wesentlichen – mit bereits sehr konkreten Formulierungen – aus der Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO, deren Inhalt die konkrete Satzung gem. § 60 Abs. 1 S. 2 AO entsprechen muss.⁷⁵² Wenn damit die gemeinnützigen Vorgaben die konkrete Ausgestaltung der Satzung determinieren, führt dies zu einer Änderung des eigentlichen zeitlichen Ablaufs. Voraussetzung einer Anerkennung als gemeinnützig ist nämlich das Bestehen einer juristischen Person, für deren Gründung wiederum ein vollumfänglicher Gesellschaftsvertrag vonnöten ist.⁷⁵³

1. Eigenarten und Organisationsstruktur der (g)GmbH

a. Allgemein

aa. Gründung

Zur Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung bedarf es gem. § 2 Abs. 1 GmbHG eines Gesellschaftsvertrags in notarieller Form, welcher die Mindestbestandteile nach § 3 Abs. 1 i.V.m. §§ 4 ff. GmbHG beinhalten muss, also insbesondere Angaben zu Firma und Sitz der Gesellschaft sowie Unternehmensgegenstand und Ausgestaltung des Stammkapitals und der Geschäftsanteile. Das Stammkapital einer GmbH muss nach § 5 Abs. 1 GmbHG mindestens 25.000 € betragen, alternativ ist eine Gründung als Unternehmergesellschaft gemäß § 5a GmbHG auch mit einem diesen Wert unterschreitenden Stammkapi-

⁷⁵⁰ So explizit v. Holt/Koch, Rn. 92; Nowotny, in: Hdb. NPO, 183–204 (197); speziell für die AG: Bayer/Hoffmann, AG-Report 2007, R347 (R347). Zur Nichtausschüttung als kleinstem gemeinsamen Nenner weltweiter Anforderungen an NPOs siehe nur Walz, JZ 2002, 268 (270 f.).

⁷⁵¹ Im Einzelnen genauer hierzu sogleich. Eine Übersicht der Kritik aus dem Schrifttum mit gesellschaftsrechtlichem Blickwinkel zu diesen Modifikationen bietet B. D. Ullrich, in: NPLY 2011/2012, 115–146 (118 ff.). Dabei ist zu beachten, dass der Zweck sowie der Gegenstand der Betätigung nicht allzu offen formuliert sein dürfen, da ansonsten die Satzung nicht der Ausschließlichkeit nach § 56 AO genügt. Vgl. mit konkreten negativen Beispielen W. F. Jost, in: FS Brönnner, 179–214 (182 f.) sowie allgemein unten Zweiter Teil A.III.1.b.aa, S. 191.

⁷⁵² Engelsing/Lüke, NWB 2010, 118 (118 f.).

⁷⁵³ Vgl. van Randenborgh, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 4 Rn. 4, 11. Daher ist es nicht unüblich, dass sich die (Vorgründungs-) Gesellschaften bereits im Vorfeld ihrer Gründung mit den Finanzbehörden koordinieren. Vgl. hierzu Schlüter, GmbHR 2002, 535 (535).

tal möglich. Nach anfänglicher Skepsis ist letzteres nun auch für Gesellschaften, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, anerkannt.⁷⁵⁴ Zur Entstehung der Gesellschaft ist diese schließlich zur Eintragung ins Handelsregister anzumelden, wobei von Seiten des zuständigen Gerichts eine formelle Prüfung der Eintragungsvoraussetzungen der §§ 7 ff. GmbHG und bei Nichtvorliegen gem. § 9c Abs. 1 GmbHG eine Ablehnung der Eintragung erfolgen muss. Wird die Gesellschaft eingetragen, entsteht sie als juristische Person gem. § 13 Abs. 1 GmbHG, woraufhin sich die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen reduziert, § 13 Abs. 2 GmbHG.⁷⁵⁵

bb. Organe

(1) Gesellschafterversammlung

Aufgrund der körperschaftlichen Struktur der GmbH ist höchstes Organ – vergleichbar der Mitgliederversammlung des Vereins – die Gesellschafterversammlung.⁷⁵⁶ Die Rechte der Gesellschafter und die Regeln ihrer Geltendmachung in Versammlungen finden sich in den §§ 45 ff. GmbHG, wobei diese Vorgaben allesamt zur Disposition des Gesellschaftsvertrags stehen, wie § 45 Abs. 2 GmbHG klarstellt. Neben grundlegenden Belangen obliegt den Gesellschaftern dabei auch die Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung nach § 46 Nr. 6 GmbHG.

(2) Geschäftsführer

Die Leitung der Geschäfte wird in der GmbH von einem oder mehreren⁷⁵⁷ Geschäftsführern nach § 6 GmbHG wahrgenommen. Diese müssen in persona die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 GmbHG erfüllen, also insbesondere unbeschränkt geschäftsfähige natürliche Person sein, können nach Abs. 3 dem Gesellschafterkreis entstammen, dürfen aber auch Fremdorgane sein. Die Bestellung als Geschäftsführer kann durch die Gesellschafter bereits konkret im Gesellschaftsvertrag vorgenommen werden, oder später durch die Gesellschafterversammlung erfolgen, wie der gesetzliche Regelfall in § 6 Abs. 3 S. 2 i.V.m. § 46 Nr. 5 GmbHG

⁷⁵⁴ Größter Streitpunkt war die Rücklagepflicht aus § 5a Abs. 3 GmbHG, die sich auf den ersten Blick insbesondere nicht mit dem Gebot zur zeitnahen Mittelverwendung in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO vereinbaren lässt. Nach nunmehr herrschender Auffassung steht diese Rücklage aber der zeitnahen Mittelverwendung nicht entgegen, weil sie insofern dem Stammkapital einer gGmbH gleichgestellt wird, deren Funktion sie ja ihrem Telos nach auch nachbildet. Solche Mittel gelten als rechtlich gebunden und damit nicht in der Weise liquide, dass sie per se der zeitnahen Mittelverwendung unterlägen; siehe hierzu Brinkmeier, *GmbH-StB* 2009, 113; D. J. Fischer, *jurisPR-SteuerR* 08/2012, Anm. 1 (3); Hüttemann, *Gemeinnützigkeit*, Rn. 2.11; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spietaler, § 55 Rn. 244 (Lfg. 236 Januar 2016); Oberbeck/Winheller, *DStR* 2009, 516; Rohde/Engelsing, S. 9, 24; Weitemeyer, in: *NPLY* 2011/2012, 91–114 (102 f.) sowie (grenzwertig apodiktisch und insofern großzügig) *AEAO* Nr. 22 zu § 55 AO.

⁷⁵⁵ Besonderheiten bei der Gründung von gemeinnützigen GmbHs überblicksartig bei v. Holt/Koch, Rn. 165 ff.

⁷⁵⁶ Bayer, in: Lutter/Hommelhoff¹⁹, § 45 Rn. 4; Liebscher, in: *MüKo-GmbHG*², § 48 Rn. 6; van Randenborgh, in: *Hdb Gemeinnützigkeit*³, § 4 Rn. 30; Rohde/Engelsing, S. 36; Zöllner/Noack, in: *Baumbach/Hueck*²¹, § 45 Rn. 7.

⁷⁵⁷ Bestimmte Gründe können dafür sprechen, bei gemeinnützigen GmbHs besonderen Wert darauf zu legen, mehr als nur einen Geschäftsführer zu bestellen: v. Holt/Koch, Rn. 111.

darlegt. Letzteres gilt ebenso für den Fall der Abberufung. Die Vertretung und Geschäftsführung der Gesellschaft obliegt gem. § 35 Abs. 1 GmbHG dem oder den Geschäftsführern, wobei bei mehreren Personen gem. Abs. 2 S. 1 grundsätzlich (aktive) Gesamtvertretung angeordnet ist.

(3) Drittes Organ

Aus der Satzungsautonomie folgt, dass die Organstruktur der GmbH in weiten Teilen modifizier- und erweiterbar ist. Daher haben sich in der Gesellschaftswirklichkeit viele Erscheinungsformen von weiteren Organen etabliert, die etwa Bezeichnungen wie Gesellschafterausschuss, Verwaltungs- oder Beirat tragen.⁷⁵⁸ Neben diesen ungeschriebenen fakultativen Organen besteht gem. § 52 Abs. 1 GmbHG die Möglichkeit – in einigen Konstellationen auch die Verpflichtung⁷⁵⁹ – zur Schaffung eines dritten Organs im Gesellschaftsvertrag, welches insbesondere die Aufsicht über die Geschäftsführung übernimmt und wie bei der AG als Aufsichtsrat bezeichnet wird. § 52 GmbHG verweist, subsidiär zu konkreten Regelungen im Gesellschaftsvertrag, zur rechtlichen Ausgestaltung des fakultativen Aufsichtsrates – bei Organen anderer Bezeichnung, die funktional dem Aufsichtsrat ähneln, kann auch eine analoge Anwendung in Betracht kommen⁷⁶⁰ – im Organgefüge der Kapitalgesellschaft in die entsprechenden Vorschriften des AktG.⁷⁶¹

b. Notwendige Modifikationen

Neben der Verankerung eines steuerbegünstigten Zwecks besteht in der GmbH-Satzung insbesondere in Bezug auf die Rechte der Gesellschafter – im Speziellen deren Vermögensrechte – Anpassungsbedarf an die Vorgaben der AO.⁷⁶²

⁷⁵⁸ Lutter/Hommelhoff, in: Lutter/Hommelhoff¹⁹, § 52 Rn. 109; Priester, GmbHR 1999, 149 (152); Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 45 Rn. 17 ff. Auch die Einrichtung bestimmter Ehrenpositionen für honorige Personen oder ehemalige Organmitglieder ist ein Anwendungsgebiet dieser Gestaltungsfreiheit. Siehe dazu Lutter, ZIP 1984, 645 (653 f.).

⁷⁵⁹ So etwa bei einer GmbH ab einer Größe von regelmäßig 500 Arbeitnehmern, vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG: „Die Gesellschaft hat einen Aufsichtsrat zu bilden; [...]“. Zu den anderen Konstellationen obligatorischer Aufsichtsräte siehe Lutter/Hommelhoff, in: Lutter/Hommelhoff¹⁹, § 52 Rn. 1; „vergleichsweise selten“: Priester, GmbHR 1999, 149 (152); Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 7 ff.

⁷⁶⁰ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 52 Rn. 69 ff., 73; Lutter/Hommelhoff, in: Lutter/Hommelhoff¹⁹, § 52 Rn. 4, 109; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 22.

⁷⁶¹ Dazu, ob die Einrichtung eines solchen Organs für die gGmbH unter Umständen auch zwingend ist, siehe sogleich unter C.III.1.c, S. 127. Kritisch zur Vereinbarkeit dieses Verweises mit der besonderen Rolle der Gesellschafterversammlung in der GmbH Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 5.

⁷⁶² Überblickartig zu den notwendigen Anpassungen siehe Grabau, DStR 1994, 1032 (1033 ff.); W. F. Jost, in: FS Brönnner, 179–214 (182 ff.); Priester, GmbHR 1999, 149 (151 ff.); van Randenborgh, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 4 Rn. 31; Schlüter, GmbHR 2002, 535 (538 ff.); Thiel, DStJG 20 (1997), 103–140 (114 ff.).

Nach dem gesetzlichen Regelfall steht den Gesellschaftern gem. § 29 Abs. 1 GmbHG ein Anspruch auf den Gewinn der Gesellschaft zu, auch wenn dieser nach allgemeiner Auffassung von einem entsprechenden Beschluss der Gesellschafterversammlung abhängig ist.⁷⁶³ Dies würde allerdings prinzipiell – es sei denn alle Gesellschafter weisen ihrerseits einen gemeinnützigen Charakter auf – der Selbstlosigkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO widersprechen, sodass die gGmbH in dieser Hinsicht eine gesellschaftsrechtliche Anpassung erfahren muss. Die Möglichkeit des Ausschlusses dieser Rechte, unter anderem durch Gesellschaftsvertrag, ergibt sich bereits aus § 29 Abs. 1 S. 1 (a.E.) GmbHG.⁷⁶⁴

Aber auch alle anderen Zuwendungen an die Gesellschafter in eben dieser Funktion lassen sich statutarisch ausschließen, weil sich nach allgemeiner Auffassung die vermögensrechtlichen Eigenarten einer GmbH frei bestimmen lassen.⁷⁶⁵ Daher lässt sich auch allen anderen Zuwendungen, insbesondere Ansprüchen auf eine Abfindung bei Ausscheiden eines Gesellschafters oder auf Teilhabe am Liquidationserlös gem. § 72 S. 1 GmbHG, die jeweils gegen § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO verstoßen, soweit hiermit der Wert der individuellen Geld- oder Sacheinlagen überschritten wird, entsprechend beikommen.⁷⁶⁶

Probleme können sich unter Umständen auch aus der gem. § 15 Abs. 1 GmbHG grundsätzlich freien Übertragbarkeit der Geschäftsanteile ergeben, wenn zu befürchten ist, dass die Anteilserwerber ihren Einfluss auf die Gesellschaft zulasten ihres gemeinnützigen Status geltend machen könnten. Auch hieran lassen sich indes gem. § 15 Abs. 5 im Gesellschaftsvertrag gewisse Voraussetzungen knüpfen, sodass etwa die Gesellschaft den Erwerb genehmigen muss oder der potentielle Erwerberkreis schon im Vorhinein auf ebenfalls gemeinnützige Organisationen beschränkt wird.⁷⁶⁷

c. Notwendige Einrichtung eines dritten Organs?

Fraglich ist, ob bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften die Existenz eines dritten Organs mit Kontrollfunktion nicht nur aufgrund der Satzungsautonomie möglich, sondern sogar aus gemeinnützigkeitsrechtlichen Aspekten nach der derzeitigen Gesetzeslage notwendig sein kann.

Zunächst einmal spricht schon die klare Systematik gegen eine solche Pflicht. Entweder wird durch eine gesetzliche Vorschrift – typischerweise außerhalb des GmbHG – die Pflicht zur

⁷⁶³ Siehe nur Fastrich, in: Baumbach/Hueck²¹, § 29 Rn. 38, 48 f.

⁷⁶⁴ Vgl. auch Fastrich, in: Baumbach/Hueck²¹, § 29 Rn. 3; Grabau, DStR 1994, 1032 (1034); W. Müller, in: Ulmer-GmbHG², § 29 Rn. 7; Priester, GmbHR 1999, 149 (153); van Randenborgh, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 4 Rn. 62; Thiel, DStJG 20 (1997), 103–140 (116); B. D. Ullrich, in: NPLY 2011/2012, 115–146 (116 f.).

⁷⁶⁵ Vgl. nur BGH, Urteil v. 14.7.1954 (II ZR 342/53) BGHZ 14, 264–274 (269 ff.).

⁷⁶⁶ Grabau, DStR 1994, 1032 (1034); W. F. Jost, in: FS Brönnner, 179–214 (187 ff.); Priester, GmbHR 1999, 149 (153, 155); Rohde/Engelsing, S. 41 ff.; Thiel, DStJG 20 (1997), 103–140 (117); B. D. Ullrich, S. 48. Siehe zu den speziellen Problemen im Rahmen der Abfindung genauer unten Zweiter Teil C.VI, S. 293 ff.

⁷⁶⁷ Priester, GmbHR 1999, 149 (154); Rohde/Engelsing, S. 28. Dies kann im Gegenzug sogar Konzentrierungsvorgänge vereinfachen, deren Nutzen für die Allgemeinheit auch naheliegt: so v. Holt/Koch, Rn. 12.

Einrichtung eines, somit *obligatorischen*, Aufsichtsrats begründet, oder seine Gründung obliegt alleine der Autonomie der Körperschaft, ist also *fakultativ*.⁷⁶⁸ Solange aber das Gemeinnützigkeitsrecht das Bestehen eines Aufsichtsrats für eine GmbH nicht als notwendige Bedingung für eine steuerbegünstigte Tätigkeit ansieht, wäre die Einrichtung demnach logischerweise nicht zwingend.

Teilweise ist sogar gesetzlich das direkte Gegenteil geregelt. Während bei einer GmbH mit regelmäßig über 500 Arbeitnehmern gem. § 1 Abs. 1 Nr. 3 DrittelbG ein Aufsichtsrat grundsätzlich obligatorisch zu bilden ist, gibt es in Abs. 2 Nr. 2 lit. b eine Ausnahme für Unternehmen, die unmittelbar und überwiegend unter anderem „karitativen, erzieherischen, wissenschaftlichen oder künstlerischen Bestimmungen [...] dienen“. Dies ist zwar nicht per se deckungsgleich mit gemeinnütziger Tätigkeit, wird aber im Gegenzug auf nicht wenige gemeinnützige Organisationen zutreffen.⁷⁶⁹ Hinzu kommt, dass nach der strukturellen Konzeption der Rechtsprechung und großen Teilen der Literatur jedenfalls den fakultativen Aufsichtsräten keineswegs die Aufgabe zukommt, öffentlichen Belange zu wahren, sondern lediglich die Interessen der Gesellschafter.⁷⁷⁰ Das wäre aber eines der Hauptargumente für die Einrichtung eines Aufsichtsrates in gemeinnützigen Gesellschaften, nämlich, dass die gewährten Vorteile für die Organisation durch ihre der Allgemeinheit nützliche Tätigkeit gerechtfertigt werden und sie daher durch ein dieser Allgemeinheit verpflichtetes Organ auf Einhaltung dieses gemeinen Nutzens überwacht werden soll.⁷⁷¹

Damit findet eine solche Überlegung zum verpflichtenden Aufsichtsrat einer gGmbH de lege lata keinerlei Rückhalt.⁷⁷² Es bleibt somit jeder (g)GmbH selbst überlassen, darüber zu entscheiden, ob es der Verfolgung ihrer Ziele dienlich ist, ein drittes Organ – mit welchen Kompetenzen auch immer ausgestattet – einzurichten. Einige Stimmen sprechen dennoch für gGmbHs zumindest die Empfehlung der Einrichtung eines solchen Organs aus.⁷⁷³ Anderer-

⁷⁶⁸ Lutter/Hommelhoff, in: Lutter/Hommelhoff¹⁹, § 52 Rn. 1; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 1 f.

⁷⁶⁹ Auch wenn die Anforderungen an die Unmittelbarkeit und das Überwiegen denkbar hoch sind. Vgl. verneinend in Bezug auf das erstgenannte Kriterium für einen Blutspendedienst LG Düsseldorf, Beschluss v. 30.4.2013 (33 O 126/12) juris, Rz. 23 ff.

⁷⁷⁰ BGH, Urteil v. 20.9.2010 (II ZR 78/09) BGHZ 187, 60–68 (68) (=NJW 2011, 221) – *DOBERLUG* –: „Anders als der obligatorische Aufsichtsrat ist der fakultative Aufsichtsrat deswegen nicht im Interesse der Allgemeinheit in die Pflicht genommen und hat keine [...] öffentlichen Belange zu wahren“. Außerdem Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 1 m.w.N.

⁷⁷¹ Dies deckt sich in Teilen mit der Rechtfertigung der staatlichen Aufsicht über die Stiftungen. Vgl. B.I.2.b.bb, S. 88 ff.

⁷⁷² Zur Zweckmäßigkeit und passenden Ausgestaltung eines obligatorischen Aufsichtsrats de lege ferenda siehe statt aller B. D. Ullrich, S. 221 ff.

⁷⁷³ So zum Beispiel van Randenborgh, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 4 Rn. 21 (+f.): Bestimmungen zu „Beirat und/oder Aufsichtsrat“ haben sich „als sinnvoll erwiesen“; *Zweckmäßigkeit* eines Beratungsgremiums (von diesen als *Kuratorium* bezeichnet): Rohde/Engelsing, S. 39; am weitesten – mit Verweis auf die fehlende fachliche Eignung zur Kontrolle der Leitungsorgane seitens der Gesellschafter, die oft selber Verbände, Kommunen oder Stiftungen sind – v. Holt/Koch, Rn. 76, 115 ff. (115): „von der Möglichkeit [...] sollte daher *nahezu zwingend* Gebrauch gemacht werden.“. Nach der Zusammensetzung der Gesellschafter differenzierend: Priester, GmbHR 1999, 149 (152). In noch stärkerem Maße gilt das für die der jeweiligen Selbstbindung unterfallenden Bereiche der (christlich geprägten) Wohlfahrtspflege: zumindest größere Einrichtungen *sollen* nach den

seits kann die damit verbundene Erweiterung der Organstruktur inklusive hiermit einhergehender Kompetenzfragen und Streitigkeiten auch die typischen Vorteile einer GmbH als Tochtergesellschaft zunichtemachen.

2. Eigenarten und Organisationsstruktur der (g)AG

a. Allgemein

aa. Gründung

Die Gründung einer Aktiengesellschaft ist in ihrer Struktur mit der einer GmbH vergleichbar, modifiziert durch die besondere Rolle der Aktien als (verbriefte) Bruchteile des Grundkapitals. Grundlage der Gesellschaftsverfassung ist erneut die Satzung, welche zur Gründung der Gesellschaft gem. § 23 Abs. 1 S. 1 AktG durch notarielle Beurkundung „festgestellt“ werden muss. Der Mindestinhalt dieser Urkunde ist in Abs. 2, die entsprechenden Anforderungen an die Satzung selbst in Abs. 3 festgelegt, wobei die §§ 4 ff. AktG einzelne Bestandteile wie Firma, Sitz und Grundkapital inhaltlich konkretisieren. Für letzteres gilt nach § 7 AktG ein Mindestnennbetrag von 50.000 €.

Durch die ursprünglichen Aktionäre, die Gründer (§ 28 AktG), erfolgt die Bestellung des Aufsichtsrats und des Vorstands nach §§ 30 f. AktG. Nach Überprüfung der Gründung durch die neuen Organe (§ 33 AktG) kann die Gesellschaft schließlich von diesen zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet werden, §§ 36 ff. AktG. Nach erfolgreicher Prüfung durch das Gericht (§ 38 AktG) wird die Gesellschaft gem. § 39 Abs. 1 AktG eingetragen, wodurch sie ab diesem Moment als solche besteht, wie sich im Umkehrschluss aus § 41 Abs. 1 S. 1 AktG ergibt. Mit Übernahme aller Aktien durch die Gründungsaktionäre ist die AG schließlich gem. § 29 AktG errichtet.

bb. Organe

Im Gegensatz zur GmbH hat die AG auch in ihrer Grundform bereits drei Organe, namentlich Hauptversammlung, Aufsichtsrat und Vorstand. Diese stehen in einem Geflecht von gegenseitiger Kontrolle sowie Rechten und Pflichten zueinander, die in ihrer Gesamtheit ein System darstellen, das einen Geschäftsablauf sichern soll, der frei von missbräuchlicher Beeinflussung und intransparenten Vorgängen ist, die der Gesellschaft und damit auch ihren Eigentümern schaden können.⁷⁷⁴ Dieses Kontrollsystem wird etwa dadurch aufrechterhalten,

Vorgaben des Diakonie DGK (S. 3) bzw. der DBK Arbeitshilfe 182 (S. 20 f.) konzeptional ein duales Führungssystem aufweisen. Auch im wirtschaftlichen Kontext ist die Einrichtung eines fakultativen Aufsichtsrats nicht unüblich, wie sich in der Umfrage von Theisen/Probst, DB 2012, 1553 (1554) zeigt, in der ein Viertel aller GmbHs bis 250 Mitarbeiter einen Aufsichtsrat aufwiesen.

⁷⁷⁴ Dieses austarierte Organgefüge ist aber auf der anderen Seite der Grund dafür, dass weitere Organe nur schwerlich geschaffen werden können, es sei denn sie greifen kaum effektiv in diese Struktur ein, was sich in der *Satzungsstrenge* in § 23 Abs. 5 AktG materialisiert. Ein Grenzfall sind Ehrenpositionen wie Ehren-Vorsitzende. Vgl. zu den diesbezüglichen Gestaltungsmöglichkeiten Lutter, ZIP 1984, 645 (646 ff.).

dass es prinzipiell keine persönlichen Verflechtungen insbesondere zwischen Aufsichtsrat und Vorstand geben soll, wie durch § 105 AktG sichergestellt wird.

(1) Hauptversammlung

Konzeptionell wichtiges Organ ist wieder das körperschaftliche Substrat der Gesellschaft, die Gesamtheit der Anteilseigner in Form der institutionalisierten Hauptversammlung, wie sie sich in den §§ 118 ff. AktG ausgestaltet findet. Ihre Rechte, bzw. die ihrer Mitglieder, finden sich in § 119 Abs. 1 AktG enumeriert, ihr obliegen danach nicht nur die typischen Grundsatzentscheidungen wie Satzungsänderungen (Nr. 5) oder Auflösung der Gesellschaft (Nr. 8), sondern unter anderem gem. § 119 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 120 AktG die Entlastung des Vorstands und des Aufsichtsrats, nach Nr. 2 die Entscheidung über die Verwendung des Bilanzgewinns, sowie nach Nr. 1 die Bestellung der Aufsichtsratsmitglieder, die nicht von der Arbeitnehmerseite oder anderweitig entsandt werden.

Diese scheinbare Fülle an Kompetenzen kann derweil nicht darüber hinwegtäuschen, dass anders als etwa bei Verein und GmbH das geschäftsführende Organ dieser Versammlung in Alltagsgeschäften – von Ausnahmefällen abgesehen⁷⁷⁵ – nicht weisungsunterworfen ist. Insbesondere bei Gesellschaften mit frei gehandelten Aktien ist die Hauptversammlung durch starke personelle Fluktuation sowie Unterschiede in den durch einzelne Personen repräsentierten Gesellschaftsvermögens- und damit Stimmanteilen gekennzeichnet.

(2) Aufsichtsrat

Die rechtliche Stellung des Aufsichtsrats und seiner Mitglieder ist in den §§ 95 ff. AktG geregelt. Gemäß den Vorgaben des § 95 AktG besteht ein Aufsichtsrat aus mindestens drei (S. 1), maximal 21 Mitgliedern (S. 4) und wird nach größen- oder unternehmensgegenstandsbezogenen Schlüsseln (vgl. § 96 Abs. 1 i.V.m. den dort genannten Vorschriften) in den Besetzungsrechten zwischen Aktionären, Arbeitnehmern und unter Umständen Dritten aufgeteilt, wobei die Gesamtzahl der Mitglieder immer durch drei teilbar sein muss (S. 3). In Streitfragen bezüglich der Zusammensetzung kann von allen Seiten eine gerichtliche Entscheidung herbeigeführt werden, welche nach dem in den §§ 98 f. AktG geregelten Verfahren abläuft. Die zentrale Aufgabe des Aufsichtsrats besteht in der Überwachung der Geschäftsführung des Vorstands gem. § 111 Abs. 1 AktG, wozu ihm unter Umständen – vgl. § 111 Abs. 4 S. 2 ff. AktG – bei bestimmten Geschäften ein Zustimmungserfordernis eingeräumt werden kann. Zur Durchsetzung etwaiger Ansprüche zugunsten der Gesellschaft gegen den Vorstand ist der Aufsichtsrat diesem gegenüber vertretungsberechtigt, § 112 AktG.

An die Mitglieder des Aufsichtsrats werden aufgrund ihrer Kontrollfunktion für den Vorstand gem. § 100 AktG gewisse persönliche Voraussetzungen gestellt, die weniger an abstrakte in-

⁷⁷⁵ Etwa, wenn der Vorstand dies verlangt, §§ 111 Abs. 4 S. 3 ff., 119 Abs. 2 AktG – wobei es in dieser Konstellation schon grenzwertig ist, überhaupt von einer Ausnahme zu sprechen.

dividuelle Qualitäten anknüpfen, als vielmehr eine zu große Verflechtung mit anderen Gesellschaften – mit Ausnahmen und quantitativen Anpassungen für Konzernstrukturen⁷⁷⁶ – oder anderen Organen derselben Gesellschaft verhindern sollen. Auch für den Aufsichtsrat bestehen in §§ 107 ff. AktG spezifische Vorgaben für die innere Ordnung und den Ablauf von Entscheidungsprozessen. Eine Vergütung wird durch § 113 AktG dem Grunde nach ermöglicht.⁷⁷⁷

(3) Vorstand

Der Vorstand einer AG ist gem. der §§ 76 ff. AktG das Organ, welches mit der eigenverantwortlichen Leitung der Gesellschaft und damit insbesondere mit der Geschäftsführung (§ 77 AktG) sowie der Vertretung der Gesellschaft in gerichtlicher und außergerichtlicher Form (§ 78 AktG) betraut ist. Hierzu gehört gem. § 83 AktG auch die Vorbereitung der Hauptversammlung und Ausführung der dort ergangenen Beschlüsse. Die besondere Wichtigkeit des Vorstands wird schon dadurch unterstrichen, dass nur für den Vorstand gem. § 23 Abs. 3 Nr. 6 AktG in der Satzung eine zahlenmäßige Festlegung oder ein im Nachhinein hierzu führendes Prozedere vorgegeben sein muss. Im Gegensatz zum Aufsichtsrat beträgt die Mindestzahl an Vorständen selbst bei größeren Gesellschaften lediglich zwei, nach oben sind der Anzahl jedoch keine expliziten Grenzen gesetzt. Auch für Mitglieder des Vorstands gelten gem. § 76 Abs. 3 AktG gewisse persönliche Mindestvoraussetzungen, die identisch mit denen des GmbH-Geschäftsführers sind.⁷⁷⁸ Damit die anderen Organe die Arbeit des Vorstands überhaupt effektiv bewerten und überwachen können, treffen diesen besondere Berichtspflichten, insbesondere dem Aufsichtsrat gegenüber, wie etwa der Jahresabschluss nach §§ 170 f. oder die vielfältigen Berichte nach § 90 AktG.

b. Notwendige Modifikationen

Insbesondere in Bezug auf die Vorgabe der Selbstlosigkeit in § 55 Abs. 1 AO bedarf es auch bei der Aktiengesellschaft neben dem generellen Bekenntnis zu einem gemeinnützigen Zweck in der Satzung einiger Anpassungen, die allerdings dadurch erschwert werden, dass nach der sog. Satzungsstrenge gem. § 23 Abs. 5 AktG Abweichungen von den gesetzlichen Vorgaben nur dann erfolgen dürfen, wenn das Gesetz diese ausdrücklich zulässt, es sei denn, es handelt sich um ergänzende Bestimmungen zu nicht abschließenden Regelungen.⁷⁷⁹

Zu aller vorderst bedarf es einer Modifizierung der Verwendung des Bilanzgewinns. Vergleichbar der Regelung bei der GmbH haben auch die Aktionäre aus § 58 Abs. 4 AktG einen

⁷⁷⁶ Vgl. § 100 Abs. 2 S. 2 AktG.

⁷⁷⁷ Genauer hierzu unten unter C.IV.1.b, S. 153.

⁷⁷⁸ Vgl. hierzu § 6 Abs. 2 GmbHG, sowie C.III.1.a.bb(2), S. 125. Dieser Gleichlauf geht zurück auf das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23.10.2008 (BGBl. I, S. 2026). Vgl. dort die Art. 1 Nr. 7 (S. 2027), Art. 5 Nr. 6 (S. 2035) sowie die Begründung im Gesetzesentwurf BT-Drs. 16/6140, 51 f.

⁷⁷⁹ Zur Satzungsstrenge in diesem Kontext siehe Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.12; Priester, GmbHR 1999, 149 (150); I. J. Weber, S. 55 f. Zu den generell notwendigen Anpassungen ausführlich B. D. Ullrich, S. 49 ff.; I. J. Weber, S. 54 ff.

Anspruch auf Dividende⁷⁸⁰, sodass dieser abbedungen werden muss, was nach dem Wortlaut der Norm unter anderem per Satzung, also Gesellschaftsvertrag, möglich ist.⁷⁸¹ Gleiches gilt erneut – jedenfalls soweit er die eingezahlten Kapitalanteile übersteigt⁷⁸² – für den Anspruch auf den Liquidationsüberschuss gem. § 271 Abs. 1 AktG, welcher nach verbreiteter Auffassung ebenfalls in adäquater Form beschränkbar ist.⁷⁸³

Probleme können sich auch bei der AG aus einer in § 150 Abs. 1 AktG vorgeschriebenen Zwangsthesaurierung ergeben. Es stellt sich hierbei neuerdings die Frage, ob die Erwägungen zum insofern ähnlichen § 5a Abs. 3 GmbHG⁷⁸⁴ hierauf übertragen werden können, mit der Folge, dass diese ganz grundsätzlich keinen Verstoß gegen die zeitnahe Mittelverwendung in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO darstellen würde.⁷⁸⁵ Demgegenüber sind aber Zweifel angebracht, wird diese Unschädlichkeit dort doch nicht zuletzt damit begründet, dass diese Rücklage eine Kompensation für der UG gegenüber der GmbH fehlendes Stammkapital darstellt, welches als solches natürlich schon unter die Ausnahme des § 62 Abs. 3 Nr. 2 AO fallen würde. Bei der AG erfolgt diese Rücklage demgegenüber zusätzlich zum vollständig bestehenden Grundkapital, sodass diese Begründung insofern nicht trägt. In der vorgegebenen Höhe vom zwanzigsten Teil des Jahresüberschusses – ergo 5 % – lässt sich die zivilrechtlich geforderte Rücklage steuerrechtlich jedenfalls als freie Rücklage i.S.d. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO fassen, die bis zu 10 % zulässt, und schadet damit prinzipiell nicht der Gemeinnützigkeit.⁷⁸⁶

Die Nachteile einer freien Anteilsübertragung – beispielsweise die damit verbundene Unüberschaubarkeit – lassen sich bei der AG durch die Ausgabe von Namensaktien gem. § 67 AktG i.V.m. einem Zustimmungserfordernis i.S.d. § 68 Abs. 2 AktG in praktikablem Maße einschränken. Keine unmittelbare Bedeutung für die Anerkennung als gemeinnützig hat in dessen die Frage, ob die Aktien der Gesellschaft an der Börse gehandelt werden.⁷⁸⁷

⁷⁸⁰ Auch bei der AG muss dieser allerdings erst durch einen Gewinnverwendungsbeschluss der Hauptversammlung konkretisiert werden: siehe nur § 174 Abs. 2 Nr. 2 AktG sowie Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 58 Rn. 26, 28.

⁷⁸¹ Vgl. BGH, Urteil v. 28.6.1982 (II ZR 69/81) BGHZ 84, 303–311 (308 f.) (=NJW 1983, 282); Bayer, in: MüKo-AktG⁴, § 58 Rn. 91; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 58 Rn. 25 f.; vgl. auch Bayer/Hoffmann, AG-Report 2007, R347 (R347); Nowotny, in: Hdb. NPO, 183–204 (198); Sprengel, S. 7. Zu den besonderen Anforderungen, wenn eine solche Beschränkung der Mitgliederrechte nicht schon in der Gründungssatzung erfolgt, siehe B. D. Ullrich, S. 51; I. J. Weber, S. 73. Es gibt allerdings kreative Alternativlösungen, etwa die wertgleiche Zahlung an eine vom Aktionär zu bestimmende steuerprivilegierte Einrichtung: vgl. Sprengel, S. 13.

⁷⁸² Vgl. hierzu § 3 Abs. 2 der Anlage 1 zu § 60 AO i.d.F. für Kapitalgesellschaften.

⁷⁸³ Bayer/Hoffmann, Der Aufsichtsrat 2008, 25 (25); I. J. Weber, S. 83 ff. Zu den verschiedenen Ansätzen der nicht unproblematischen dogmatischen Begründung hierfür siehe die Darstellungen bei Koch, in: MüKo-AktG⁴, § 271 Rn. 5 ff.; sowie B. D. Ullrich, S. 51 ff., jeweils m.w.N.

⁷⁸⁴ Siehe oben C.III.1.a.aa, S. 124.

⁷⁸⁵ So jedenfalls – damals noch hypothetisch – B. D. Ullrich, S. 55.

⁷⁸⁶ Daneben lässt sich unter Umständen eine betriebsnotwendige Rücklage im Rahmen der Vermögensverwaltung und wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bilden, insbesondere im Hinblick auf die Möglichkeiten des § 150 Absätze 3 und 4 AktG. Vergleiche hierzu bereits B. D. Ullrich, S. 54 f.

⁷⁸⁷ So etwa im Fall der *Zoologischer Garten Berlin AG*. Vgl. hierzu, inklusive Chart und interessanter Kursentwicklungen, Bayer/Hoffmann, AG-Report 2007, R347 (R348).

3. Vergütungsrelevante Organe

Aus dieser Vielzahl an potentiellen Organen sind für den weiteren Gang der Darstellung diejenigen herauszustellen, die im gemeinnützigen Kontext überhaupt Vergütungsrelevanz aufweisen. In Anbetracht der grundlegenden Schädlichkeit von Gewinnausschüttungen an die Mitglieder der Gesellschafter- und Hauptversammlung wegen offensichtlichen Verstoßes gegen die Selbstlosigkeit, fallen jedenfalls diese – in ihrer bloßen Funktion als Mitglied – trotz zivilrechtlicher Möglichkeit aus der folgenden Betrachtung heraus. Anders sieht dies für Gesellschafter aus, die selbst – als juristische Person – gemeinnützig sind. In dem Kontext stellen sich aber kaum Probleme in Bezug auf Rechtsgrundlagen und Umfang der Geldleistungen – die überdies nur schwerlich als Vergütung zu bezeichnen wären, da es an einer entsprechenden mitwirkenden Gegenleistung fehlt.

Daher konzentrieren sich die Betrachtungen zunächst auf die geschäftsführenden Organe, den GmbH-Geschäftsführer und den AG-Vorstand. Dabei ist prinzipiell unschädlich, wenn diese gleichzeitig Gesellschafter bzw. Aktionär sind, solange eine Vergütung davon unabhängig lediglich aufgrund ihrer aktiven Mitwirkung an der Geschäftsführung und damit an der Zweckverfolgung gezahlt wird. Gleiches gilt in puncto Vergütungsrelevanz – zumal eingedenk der hierzu bestehenden gesetzlichen Regelungen – für die Mitglieder des Aufsichtsrates, auch sofern dieser bei der GmbH besteht. Für sonstige frei gestaltete Organe bei der GmbH ist – wie schon bei der Stiftung⁷⁸⁸ – bei deren Einrichtung in der Satzung ohnehin festzulegen, wie sich das fakultative Organ in das Organgefüge der Gesellschaft einfügt und wie die rechtliche Beziehung zwischen Organwaltern und Gesellschaft ausgestaltet ist.⁷⁸⁹ Bei fehlenden Informationen kann unter Umständen durch Auslegung eine funktionale Ähnlichkeit zum Aufsichtsrat festgestellt und damit eine (analoge) Anwendung des § 52 Abs. 1 GmbHG erwogen werden. In diesem Falle gelten die Ausführungen zur Vergütung beim Aufsichtsrat entsprechend.

IV. Anspruch auf Vergütung

Die im Rahmen von Verein und Stiftung dargelegte logische Trennung zwischen Be- und Anstellung⁷⁹⁰ gilt ebenso jedenfalls für die geschäftsführenden Organe der Kapitalgesellschaften. Diese wertungsmäßige Überschneidung hat – neben in der verallgemeinerbaren Konzeption als Körperschaft liegenden Gründen – den Hintergrund, dass Präjudizien – auch durch die Gerichte selbst – häufig von einer Körperschaftsform auf andere übertragen werden, ebenso wie auf Stiftungen.⁷⁹¹ Im Gegenteil insbesondere zum Verein gehen die kapitalgesellschaftlichen Sondergesetze auch explizit von dieser Trennung aus – vgl. etwa §§ 84

⁷⁸⁸ Siehe oben B.I.4.b, S. 98.

⁷⁸⁹ Zu Vergütungsoptionen bei repräsentativen Ehrenpositionen in der Gesellschaft siehe Lutter, ZIP 1984, 645 (653 f.).

⁷⁹⁰ Siehe oben A.II.3.a, S. 29.

⁷⁹¹ Vgl. beispielhaft BGH, Urteil v. 21.1.1991 (II ZR 144/90) BGHZ 113, 237–251 (241 ff.) (=NJW 1991, 1727); Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (3 ff.); Hüttemann/Kampermann, npoR 2014, 143 (146).

Abs. 1 S. 5 AktG bzw. § 38 Abs. 1 GmbHG⁷⁹² – und räumen in diesem Kontext der individualvertraglichen Abrede in Form des Anstellungsvertrags schon grundsätzlich, insbesondere aber in Bezug auf die Vergütung, weitere Regelungskompetenz ein, sodass die wenigen Festlegungen zum genuin organschaftlichen Verhältnis für Geschäftsleiter regelmäßig keinerlei (gesetzliche) Ansprüche auf Vergütung begründen. Insoweit kann das Augenmerk der Untersuchung bei diesen primär auf den Anstellungsvertrag gelenkt werden, es kommen aber erneut mehrere Anspruchsgrundlagen in Betracht.

1. Vergütung bei der Aktiengesellschaft

a. Vorstand

aa. Das Rechtsverhältnis zwischen Vorstand und AG

Das Rechtsverhältnis zwischen Vorstand und Aktiengesellschaft wird nach heute allgemeiner Auffassung durch die Trennung von Bestellung und Anstellung charakterisiert, die sich unter anderem in § 84 Abs. 1 S. 1 und S. 5 AktG⁷⁹³ im Gesetzeswortlaut niedergeschlagen hat.⁷⁹⁴

(1) Bestellung

Die Bestellung ist ein körperschaftlicher Rechtsakt, der durch Beschluss, Bestellungserklärung und deren formlose Annahme durch den Vorstand gekennzeichnet ist⁷⁹⁵ und damit vertragsähnlichen Charakter aufweist.⁷⁹⁶ Durch Vollendung der Bestellung erlangt die bestellte Person die Rechtsstellung eines Organmitglieds, inklusive aller hiermit verbundenen Rechte und Pflichten im Innen- wie im Außenverhältnis.⁷⁹⁷ Kernkomponente sind dabei, neben den gesetzlich konkretisierten Rechten und Pflichten, die „organschaftlichen Treuebindungen“.⁷⁹⁸

⁷⁹² Genauer im Einzelnen sogleich.

⁷⁹³ Weitere Normen sind §§ 84 Abs. 3 Sätze 1 und 5, 87 Abs. 2 S. 3 f.

⁷⁹⁴ Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (3); Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 7 f.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 2; Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 84 Rn. 16 f.; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 4 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 1 ff.; allgemeiner Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (494) jeweils m.w.N. Aufgrund des klaren Gesetzeswortlauts und der Dauer seines Bestehens ist eine einheitliche Betrachtung kaum vertretbar; so aber noch Baums, Geschäftsleitervertrag, S. 3 ff.

⁷⁹⁵ Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 3; Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 84 Rn. 31; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 2; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 8, 17 ff.

⁷⁹⁶ Die Gegenauffassung bezeichnet ihn als mitwirkungsbedürftige Maßnahme organschaftlicher Selbstverwaltung. Zum genauen dogmatischen Streitstand siehe Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 5; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 4 m.w.N.

⁷⁹⁷ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 5; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 9 f.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 9.

⁷⁹⁸ Vgl. Fleischer, WM 2003, 1045 (1045 ff.); Hopt/Roth, in: Großkomm AktG⁵, § 93 Rn. 224 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 10 f.; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 93 Rn. 95 ff.; Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 84 Rn. 76 ff. Zu deren Rolle bei der Interpretation von Anstellungsverträgen siehe Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 31.

(2) Anstellung

Die Anstellung stellt demgegenüber ein grundsätzlich rechtlich eigenständiges, das Organverhältnis jedenfalls aber begleitendes, schuldrechtliches Rechtsverhältnis dar, dessen Inhalt vielerlei Gestalt haben kann, oftmals Organpflichten konkretisiert oder erweitert und regelmäßig insbesondere eine Vergütungsvereinbarung beinhaltet.⁷⁹⁹ Auch bei der AG ist dieser Vertrag bei entgeltlicher Vorstandstätigkeit damit ein Dienstvertrag mit Elementen der Geschäftsbesorgung, sodass grundsätzlich die §§ 611 ff., 675 BGB Anwendung finden.⁸⁰⁰

(3) Zusammenfassung

Somit steht fest, dass rechtliche Grundlage für einen Vergütungsanspruch regelmäßig der Anstellungsvertrag ist. Auch wenn in § 87 AktG Grundsätze für die Bezüge der Vorstandsmitglieder festgelegt werden, stellt insbesondere diese Norm keine Anspruchsgrundlage für den Vorstand, sondern diesbezügliche Verhaltenspflichten und Rechte des Aufsichtsrats zum Schutze der Gesellschaft vor übermäßigen Zahlungspflichten dar.⁸⁰¹

Trotz der damit feststehenden logischen Trennung zwischen den beiden Rechtsverhältnissen bestehen zahlreiche Wechselwirkungen und – teils vertraglich begründete – Verknüpfungen, die die Wirkungen aus beiden rechtlich und faktisch vereinheitlichen und aufeinander abstimmen.⁸⁰² Dies beginnt bereits damit, dass aus der Bestellung ein Anspruch des Vorstands dahingehend erwächst, vonseiten der anderen Organe auf den Abschluss eines angemessenen Anstellungsvertrags hinzuwirken.⁸⁰³ Weitere typische Interaktionen stellen etwa die – vertraglich gestaltete – akzessorische Aufhebung des Anstellungsvertrags bei vorzeitiger Beendigung der Organstellung⁸⁰⁴, also entgegen der grundsätzlichen Idee der Unabhängigkeit des Anstellungsvertrags hiervon in § 84 Abs. 3 S. 5 AktG, oder umgekehrt die automatische Verlängerung des Anstellungsvertrags bei Wiederbestellung, dar.

⁷⁹⁹ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 24; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 14; Seibt, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 84 Rn. 23; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 10, 56 ff. Zu konkreten Ausprägungen siehe Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 21 ff.; Seibt, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 84 Rn. 29 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 87 ff.

⁸⁰⁰ BGH, Urteil v. 11.7.1953 (II ZR 126/52) BGHZ 10, 187–196 (191); ders., Urteil v. 7.12.1961 (II ZR 117/60) BGHZ 36, 142–144 (=NJW 1962, 340); Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 14; Seibt, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 84 Rn. 23; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 56. Damit gleicht er den Anstellungsverträgen bei Verein und Stiftung sowie GmbH.

⁸⁰¹ OLG Stuttgart, Urteil v. 13.3.2002 (20 U 59/01) AG 2003, 211–213 (213); Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 44; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 22; Kort, DStR 2007, 1127 (1127); Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 87 ff.; I. J. Weber, S. 75. Allerdings lässt sich aus dieser Norm jedenfalls auf die konzeptionelle Üblichkeit einer Vergütung schließen, was im Rahmen von § 612 Abs. 1 BGB relevant sein kann. Vgl. hierzu unten C.IV.3, S. 176 ff.

⁸⁰² Vgl. nur Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 8; Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 84 Rn. 25 f. jeweils m.w.N. und die obigen Ausführungen zum Vereinsrecht bei A.II.3.a, S. 29 ff.

⁸⁰³ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 8; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 5; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 11.

⁸⁰⁴ Siehe dazu unten C.IV.1.a.bb(4)(c), S. 150.

bb. Anspruch aus dem Anstellungsvertrag

(1) Zustandekommen des Vertrags

(a) Notwendigkeit wirksamer Bestellung

Eine vorhergegangene Bestellung zum Vorstand dürfte regelmäßig die Grundlage für den Abschluss eines Anstellungsvertrags sein, ist aber nicht per se rechtlich zwingende Voraussetzung. Andererseits sind, wie gerade dargestellt, die beiden Rechtsverhältnisse praktisch dergestalt miteinander verwoben, dass bei fehlender oder fehlerhafter Bestellung – je nach Gestaltung – auch die Wirksamkeit des Anstellungsvertrags in Frage gestellt werden kann, sodass es, wenn auch nicht zwingend, so doch interessengerecht erscheint, im Zuge der Begründung eines Anspruchs aus dem Anstellungsvertrag zunächst das Vorliegen einer wirksamen Bestellung sicherzustellen.⁸⁰⁵

(aa) Zuständigkeit und Verfahren

Die Bestellung des Vorstands erfolgt gem. § 84 Abs. 1 S. 1 AktG allein durch den Aufsichtsrat, was insofern außergewöhnlich ist, als damit bei der AG das geschäftsführende Organ nicht (unmittelbar) durch die Mitglieder der Körperschaft gewählt wird. Die Zuständigkeit des (Gesamt-) Aufsichtsrats lässt sich dabei weder prinzipiell abbedingen noch durch den Aufsichtsrat auf andere Organe oder Ausschüsse übertragen, wodurch insbesondere Kooptation durch den Vorstand ausscheidet.⁸⁰⁶

Nach dem Aufsichtsratsbeschluss gem. § 108 Abs. 1 AktG, der mit einfacher Mehrheit erfolgen muss, wird dies dem zu Bestellenden gegenüber erklärt, der wiederum die Bestellung annehmen muss, was nach dem gesetzlichen Regelfall in beide Richtungen formfrei geschehen kann.⁸⁰⁷ Die Bestellung ist auf maximal fünf Jahre zu befristen, § 84 Abs. 1 S. 1 AktG, eine Verlängerung oder Wiederholung der Bestellung ist jedoch möglich, wobei je Amtszeit von fünf Jahren ein neuer Beschluss des Aufsichtsrats notwendig ist, S. 2–4.⁸⁰⁸

⁸⁰⁵ Diese Verbindung wird besonders anschaulich, wenn man bedenkt, dass ein Anstellungsvertrag – mit Ausnahme nachvertraglicher Pflichten – zeitlich niemals weiter reichen kann als das Vorstandsamt: so Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 8; Seibt, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 84 Rn. 28.

⁸⁰⁶ Dies ergibt sich aus dem Grundsatz des § 23 Abs. 5 AktG, dem konzeptionellen Verhältnis der Organe zueinander und dem Sinn und Zweck der kompetenzzuweisenden Norm selbst. Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 9 f.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 1; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 1, 12 ff.

⁸⁰⁷ Siehe detailliert zum Abstimmungsverfahren Krieger, S. 89 ff. Außerdem Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 11; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 3 f.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 19 ff.; sowie bereits oben C.IV.1.a.aa(1), S. 134.

⁸⁰⁸ Siehe zu gesetzlich nicht geregelten Einzelheiten Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 6 ff.; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 18 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 40 ff. Dabei ist die Wahrnehmung der Höchstdauer der Bestellung in der Praxis längst zur Regel geworden: Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 14.

Alternativ zu diesem rein internen Verfahren kann – ähnlich dem Notvorstand des Vereins oder der Stiftung gem. § 29 BGB (i.V.m. § 86 S. 1 BGB) – auch bei der AG zur Behebung des Mangels fehlender Organmitglieder das zuständige Gericht Vorstandsmitglieder bestellen, wozu gem. § 85 Abs. 1 AktG allerdings der Antrag eines Beteiligten bei entsprechender Dringlichkeit notwendig ist.⁸⁰⁹

(bb) Persönliche Voraussetzungen

Aufgrund der hohen finanziellen Risiken und gerade bei der AG unter Umständen hohen Anzahl von durch ebendiese bedrohten Aktionären, stellen sich bei den Kapitalgesellschaften besondere Anforderungen an die Fähigkeiten und Integrität der geschäftsführenden Organwalter. In ein solches Amt gewählt werden kann daher nur, wer die gesetzlich geforderten, spezifischen Voraussetzungen erfüllt. Dabei gelten für die geschäftsführenden Organe in AG und GmbH dieselben Anforderungen.

Diese ergeben sich für Vorstände und Geschäftsführer aus den wortgleichen § 6 Abs. 2 GmbHG und § 76 Abs. 3 AktG. Darin ist festgelegt, dass Organmitglieder nur natürliche, unbeschränkt geschäftsfähige Personen sein können. Sollte eine Stiftung Aktionär einer gAG sein und möchte sie ihren Vorstand zum Vorstand der AG machen, so muss er dies in Person werden, was insbesondere bedeutet, dass seine Organstellung in der gAG nicht per se abhängig von seiner Organstellung in der Stiftung ist. Daneben werden in § 6 Abs. 2 S. 2 GmbHG bzw. § 76 Abs. 3 S. 2 AktG persönliche Merkmale genannt, die ein Ausschlusskriterium für eine Organstellung darstellen, weil sie nach ihrem Sinn und Zweck anhand objektivierter Kriterien Eigenschaften unwiderlegbar vermuten, die mit der Ausübung eines solchen Amtes unvereinbar sind. Hierzu gehören etwa das Unterliegen einer rechtlichen Betreuung (Nr. 1), Berufs- oder Gewerbeverbote in unternehmensgegenständlichen Bereichen (Nr. 2) oder Verurteilungen wegen vorsätzlicher insolvenz- oder sonstiger geschäftsleitungsbezogener Straftaten (Nr. 3) im In- oder Ausland (S. 3). Ebenso kategorisch ausgeschlossen sind gem. § 105 Abs. 1 AktG amtierende Mitglieder des Aufsichtsrates. Weitere Anforderungen können sich aus der Satzung oder anderen Gesetzen, etwa dem AGG, ergeben.⁸¹⁰

Liegen die Anforderungen nach § 76 Abs. 3 AktG in der gewählten Person nicht vor, so folgt daraus die Nichtigkeit der Bestellung gem. § 134 BGB.⁸¹¹ Insbesondere ist festzuhalten, dass die Bestellung dadurch nicht lediglich schwebend unwirksam wird, sodass bei einem späteren Wegfall der Bestellungshindernisse eine erneute Bestellung erfolgen muss.⁸¹² Das Fehlen der anderweitigen persönlichen Voraussetzungen führt nicht automatisch zur Nichtigkeit der Bestellung, sondern zu einer sog. „fehlerhaften Organstellung“, die bei faktischer Ausübung des

⁸⁰⁹ Vgl. genauer zu Voraussetzungen und Verfahren Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 85 Rn. 2 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 85 Rn. 4 ff. Dem Ersatzvorstand steht – ähnlich dem Stiftungsnotvorstand in einigen Bundesländern (Siehe § 4 Abs. 3 S. 1 BerlStiftG sowie dazu oben B.II.1.b.bb, S. 103) – ein gesetzlicher Vergütungsanspruch aus § 85 Abs. 3 S. 1 AktG zu.

⁸¹⁰ Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 76 Rn. 63 ff.; Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 84 Rn. 43 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 29 ff.

⁸¹¹ Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 76 Rn. 61 f., § 84 Rn. 12; Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 76 Rn. 265; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 24 ff. (27).

⁸¹² Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 76 Rn. 265; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 76 Rn. 126; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 27.

Amts dazu führt, dass das Organverhältnis bis zur Geltendmachung der Fehlerhaftigkeit als wirksam anzusehen ist.⁸¹³

(b) Zuständigkeit und Verfahren des Vertragsschluss bei der Anstellung

Nach § 84 Abs. 1 S. 5 AktG gilt für die Begründung einer Anstellung grundsätzlich dasselbe wie für die Bestellung. Damit erfolgt die vorherige Ausarbeitung des formlosen⁸¹⁴ Anstellungsvertrags und der anschließende Vertragsschluss als Umsetzung des entsprechenden Aufsichtsratsbeschlusses ebenfalls durch den Aufsichtsrat in Vertretung der AG (§ 112 AktG).⁸¹⁵ Die Dauer des befristeten Anstellungsvertrags muss aufgrund der prinzipiellen Trennung beider Rechtsverhältnisse nicht derjenigen der Bestellung gleichen, ihre Höchstdauer entspricht gem. § 84 Abs. 1 S. 5 Hs. 1 AktG aber derjenigen der Bestellung, womit diese fünf Jahre beträgt, auch bei an sich unbefristeter Dauer.⁸¹⁶ Dabei ist indes eine Verlängerung auch jenseits der fünf Jahre ohne eigenen neuen Beschluss akzessorisch zur Entscheidung bezüglich der (Wieder-) Bestellung möglich, wenn der Vertrag dies vorsieht und aufgrund seiner dynamisch verweisenden Laufzeit folglich nicht geändert werden braucht, wie sich bereits aus § 84 Abs. 1 S. 5 Hs. 2 AktG ergibt.

(2) Anspruchsinhalt

Liegen diese Voraussetzungen vor, erwachsen aus diesem Anstellungsverhältnis unterschiedliche Rechte und Pflichten für den einzelnen Organwalter. An vorderster Stelle entsteht damit je nach Willen der Vertragsparteien ein Anspruch auf Entlohnung der Geschäftsbesorgung in Form von Vergütung.⁸¹⁷ Diese kann in vielerlei Gestalt vorkommen, aktienrechtlich sind in

⁸¹³ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 20 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 12 f.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 237 f. Zu den abweichenden Auswirkungen auf den Anstellungsvertrag siehe etwa Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 75.

⁸¹⁴ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 38; Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 76 Rn. 296; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 74. Auf eine etwaige Pflichtwidrigkeit aufseiten des Aufsichtsrats in Bezug auf undokumentierte Verträge weist aber Seibt, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 84 Rn. 27 hin. Unbesehen der zivilrechtlichen Situation bestehen gegenüber der Finanzverwaltung ebenso Darlegungspflichten: Möller, SteuerConsultant 08/2010, 22 (24); Schütz/v. Zydowitz, npoR 2/2010, 37 (38).

⁸¹⁵ Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (3 f.); Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 33, 37; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 15; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 68, 72 f. Allerdings kann nach überwiegender Auffassung – anders als die Bestellung – diese Anstellung auch einem Ausschuss aus mindestens drei Mitgliedern überantwortet werden: Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 34 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 15 f.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 69 ff.; strenger aber mit Verweis auf das VorstAG Seibt, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 84 Rn. 25.

⁸¹⁶ Zu weiteren Einzelheiten vgl. Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 40; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 20; Seibt, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 84 Rn. 28.

⁸¹⁷ Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 84 Rn. 343 ff.; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 60 ff.; Seibt, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 84 Rn. 29 ff.

gewissen Größenordnungen auch variable Vergütungsbestandteile⁸¹⁸ sowie Versorgungsansprüche⁸¹⁹ für die Zeit nach der aktiven Organtätigkeit denkbar und faktisch üblich.

Selbst wenn gewisse Fehler einer wirksamen Be- und Anstellung entgegenstehen, kann unter Umständen dennoch ein Vergütungsanspruch existieren. Die überwiegende Auffassung wendet bei einvernehmlicher (faktischer) Aufnahme der vorgesehenen Organtätigkeit die Grundsätze des fehlerhaften Arbeits- bzw. Organverhältnisses an.⁸²⁰ Dieser Konstruktion bedarf es indes nicht, wenn lediglich der Anstellungsvertrag nichtig oder fehlerhaft ist, der Organwahrer somit auf der Basis einer wirksamen Bestellung aktiv wird. In eben dieser kann nämlich regelmäßig zumindest der konkludente Abschluss eines eigenen Anstellungsvertrags gesehen werden, wenn auch im Zweifel nur zu Modalitäten, die § 612 BGB eröffnet.⁸²¹

(3) Begrenzung der Vergütungshöhe

Für den Vorstand selbst ergeben sich für die konkrete Vergütungshöhe und -zusammensetzung keine Beschränkungen, da er beim Aushandeln des Anstellungsvertrags von der Vertragsfreiheit profitiert.⁸²² Auf Seiten der die Gesellschaft hierbei vertretenden Organe gibt es allerdings gesetzlich verankerte Pflichten zum Schutze der Gesellschaft, durch welche die Organmitglieder bei Zuwiderhandlung – insbesondere der Vereinbarung einer unverhältnismäßig hohen Vergütung – eine Pflichtverletzung begehen und sich dadurch unter Umständen

⁸¹⁸ Siehe hierzu Kort, in: *Großkomm AktG*³, § 84 Rn. 343; Mertens/Cahn, in: *KK-AktG*³, § 87 Rn. 24 ff.; Seibt, in: *Schmidt/Lutter-AktG*³, § 84 Rn. 29; sowie sogleich im Kontext von § 87 AktG. Zur steuerrechtlichen Einordnung i.R.d. Angemessenheit siehe Zweiter Teil C.V, S. 277 ff.

⁸¹⁹ Kort, in: *Großkomm AktG*³, § 84 Rn. 351 ff.; Mertens/Cahn, in: *KK-AktG*³, § 84 Rn. 64 ff.; Seibt, in: *Schmidt/Lutter-AktG*³, § 84 Rn. 31. Zur steuerrechtlichen Einordnung im Rahmen der Gemeinnützigkeit siehe Zweiter Teil D.IV.5, S. 321 ff.

⁸²⁰ Bei den Rechtsfolgen herrscht weitgehende Einigkeit, umstritten sind die dogmatische Anknüpfung der Tätigkeit und damit verbundene Feinheiten – Kort, in: *Großkomm AktG*³, § 84 Rn. 300 ff. (306): „Anwendung der Lehre vom fehlerhaften gesellschaftsrechtlichen Organisationsakt auf den Anstellungsvertrag“; Mertens/Cahn, in: *KK-AktG*³, § 84 Rn. 57 ff.: „fehlerhaftes Anstellungsverhältnis“; ebenso Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (22); Seibt, in: *Schmidt/Lutter-AktG*³, § 84 Rn. 38.

⁸²¹ Mertens/Cahn, in: *KK-AktG*³, § 84 Rn. 58 f. Es kann dabei aber auch auf Seiten der Gesellschaft eine Pflicht bestehen, diesen fingierten Vertrag (nachträglich) durch einen realen solchen Inhalts zu ersetzen, wie es von beiden Seiten – zumindest mittelbar – inhaltlich konsentiert war.

⁸²² Fleischer, in: *Spindler/Stilz-AktG*³, § 84 Rn. 44; Ihrig/Schäfer, Rn. 190; Körner, NJW 2004, 2697 (2697 f.); Lücke, NZG 2005, 692 (695); K.-P. Martens, ZHR 169 (2005), 124–154 (125 f.); ders., in: FS Hüffer, 647–662 (648); Raapke, S. 116; Stürner, S. 435. Einige Stimmen finden dies zumindest in dieser Konstellation nicht unbeschränkt zutreffend, da der Aufsichtsrat hier nicht über sein eigenes Vermögen verhandelt und sogar ein Interesse an einem gesamtwirtschaftlich hohen Vorstandsgehälterniveau haben kann, insbesondere wenn seine Mitglieder in einer anderen Gesellschaft selber dem Vorstand angehören: Schwan, S. 10 f.; Seibert, in: FS Hüffer, 955–972 (971); Thüsing, ZGR 2003, 457 (466) jeweils m.w.N. Als Mittel dagegen sehen Ihrig/Schäfer, Rn. 199 ff.; Lutter, ZIP 2006, 733 (734) Grenzen der Vertragsfreiheit aufseiten des Aufsichtsrats aus seiner Funktion als Treuhänder der Eigentümer. Zu den mannigfaltigen möglichen Ausprägungen und Bestandteilen der Ansprüche siehe Fleischer, in: *Spindler/Stilz-AktG*³, § 84 Rn. 43 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 21 ff.; Spindler, in: *MüKo-AktG*⁴, § 84 Rn. 43 ff.

schadensersatzpflichtig machen.⁸²³ Dies sorgt de facto natürlich für eine gewisse Einschränkung der Vertragsfreiheit, berührt aber nicht von vornherein die Wirksamkeit einer dem widersprechenden Vereinbarung.⁸²⁴ Diese Vorschriften sind im Zuge der Vergütungsdiskussion nach der Finanzkrise seit 2008 durch das VorstAG verschärft worden.⁸²⁵

(a) Vorgaben in der Satzung

Auch bei der Aktiengesellschaft können sich Einschränkungen der Vergütung beziehungsweise ihres Umfangs bereits aus der Satzung ergeben.⁸²⁶ Aufgrund der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit kann in diesem Zusammenhang insbesondere gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben zu zivilrechtlicher Wirkung verholfen werden. Dies gilt bis zur Wortlautgrenze einer wie auch immer formulierten Beschränkung bereits, sobald sich aus dem Gesamteindruck der Satzung ergibt, dass diese gemeinnützigen Anforderungen entsprechen soll.⁸²⁷ Damit entfalten nicht nur – ohnehin aufgrund ihrer Starrheit wenig ratsame – konkrete bzw. explizite Begrenzungsregelungen eine entsprechende Wirkung, sondern auch solche, die durch eine Beschränkung auf eine „angemessene“ oder das Verbot einer „unverhältnismäßig hohen“ Vergütung die Vereinbarkeit mit gemeinnützigen Anforderungen sichern sollen. Ein

⁸²³ Raapke, S. 122 f. Neben § 87 AktG auf Seiten des Aufsichtsrats ist hierbei zudem an die Hauptversammlung und § 120 Abs. 4 AktG zu denken, der allerdings nur auf börsennotierte Gesellschaften anzuwenden ist und zudem bislang lediglich eine unverbindliche Vertrauensbekundung beinhaltet; vgl. Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 120 Rn. 20 ff.; Raapke, 62 ff. (73 f.); Schwan, S. 44 f.; zur praktischen Bedeutung und Bewertung durch die anderen Organe („überflüssig“): Probst/Theisen, Der Aufsichtsrat 2012, 66 (68). Weitere (mittelbar) rechtliche und faktische Begrenzungsmechanismen bei Schwan, S. 44 ff. Eine geplante Verschärfung wurde durch den Bundesgesetzgeber im Jahr 2013 verworfen: Braun/Beiner, FAZ v. 16.10.2013, 19. Allerdings wurde nunmehr durch die Änderungsrichtlinie (EU) 2017/828 vom 17.5.2017 die Aktionärsrechtlinie (2007/36/EG) in Art. 9a Abs. 2 n.F. dahingehend geändert, dass das sog. „say on pay“ der Hauptversammlung nunmehr grundsätzlich – allerdings mit umfangreichen Ausnahmemöglichkeiten – verbindliche Wirkung entfalten soll; vgl. zu den Auswirkungen auf das AktG Leuering, NZG 2017, 646 (648 f.).

⁸²⁴ Siehe hierzu genauer sogleich.

⁸²⁵ Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung vom 31.7.2009 (BGBl. I, S. 2509). Zu den einzelnen Änderungen siehe etwa Fleischer, BB 2010, 67 (67); Lingemann, BB 2009, 1918 (passim). Die Diskussion um die Vorstandsgehälter wurde aber auch davor schon kontrovers geführt: vgl. etwa Hoffmann-Becking, ZHR 169 (2005), 155–180; K.-P. Martens, ZHR 169 (2005), 124–154 (124 ff.). Die Änderungen des § 87 AktG zielten vor allem auf die Eindämmung kurzfristig orientierter Bonuszahlungen bei börsennotierten Gesellschaften ab, sodass insbesondere variable Vergütungsbestandteile gewissen Regularien unterworfen wurden. Siehe genauer statt aller Raapke, S. 120 ff. Aufgrund der Fokussierung des Gesetzes auf börsennotierte Gesellschaften und die ohnehin klärungsbedürftige anreizbezogene Vergütung soll hier eine tiefere Beschäftigung mangels Relevanz speziell für die gAG unterbleiben, insbesondere gilt dies für die diesem entspringenden Sätze 2 und 3 des Abs. 1.

⁸²⁶ Dies ist aufgrund des Kompetenzgefüges der Organe der Aktiengesellschaft aber für allzu konkrete Vorgaben umstritten, weil darin eine Beschneidung der Personalkompetenz des Aufsichtsrats durch die Hauptversammlung gesehen wird. Vgl. zur Debatte die Übersichten bei Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 54 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 4; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 41.

⁸²⁷ Siehe genauer zur gemeinnützigkeitskonformen Auslegung von Satzungsbestimmungen schon die Ausführungen im Rahmen des Vereinsrechts, oben A.III, S. 77 ff.

entgegen dieser Vorgaben abgeschlossener Anstellungsvertrag wird zwar regelmäßig – mangels einer darin zu erblickenden Beschränkung der Vertretungsmacht – nicht unwirksam sein, sein Abschluss begründet jedoch eine Pflichtverletzung des kontrahierenden Aufsichtsrats, auf welche sich entsprechende Schadensersatzansprüche der Gesellschaft stützen lassen.⁸²⁸

(b) Angemessenheit gem. § 87 AktG

Die zentrale aktienrechtliche Norm zur Sicherstellung einer angemessenen Vergütungshöhe des Vorstands ist § 87 AktG, der in Abs. 1 Satz 1 die Angemessenheit der Gesamtbezüge anordnet.⁸²⁹ Der Begriff der Gesamtbezüge als Betrachtungsobjekt ist im Rahmen dieser Vorschrift der Versuch, alle Leistungen im Synallagma des Anstellungsvertrags unter einen entwicklungs offenen Oberbegriff zu fassen, der durch einen Klammerzusatz näher aufgeschlüsselt wird. Er umfasst jedwede Form vermögensrelevanter Zuwendungen, neben der festen Vergütung also insbesondere auch Aufwandsentschädigungen, Gewinnbeteiligungen, Provisionen und Nebenleistungen aller Art wie private Nutzungsrechte an Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens.⁸³⁰ Nach Abs. 1 S. 4 gilt dies sinngemäß für nachvertragliche Versorgungsleistungen, wobei eine isolierte Prüfung ohnehin kaum möglich und wenig sachgerecht sein dürfte.⁸³¹

Ein Verstoß gegen die Angemessenheit der Gesamtbezüge durch den Aufsichtsrat – relevanter Zeitpunkt ist hier die Festsetzung⁸³² – hat aber prinzipiell keine unmittelbare Auswirkung auf die Wirksamkeit des Anstellungsvertrags oder die grundsätzliche Pflicht zu seiner Erfüllung durch die Gesellschaft. Allenfalls stellt dies eine Pflichtverletzung des Aufsichtsrats dar, die entsprechende Haftungsfolgen auslösen kann.⁸³³

⁸²⁸ Zu deren Geltendmachung wird eine gemeinnützige Körperschaft aufgrund des Gebots der Selbstlosigkeit gem. § 55 Abs. 1 AO regelmäßig verpflichtet sein.

⁸²⁹ Allgemein zu dieser Norm siehe etwa: Bors, S. 40 ff.; Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 1 ff.; Hoffmann-Becking, ZHR 169 (2005), 155–180; Ihrig/Schäfer, Rn. 199 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 1 ff.; Körner, NJW 2004, 2697; Kramarsch, ZHR 169 (2005), 112–123; Lücke, NZG 2005, 692; Peltzer, in: FS Lutter, 571–586; Raapke; Semler, in: FS Budde, 599–614 (601 ff.); Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 1 ff. Zur Entstehungsgeschichte dieser Norm siehe aufschlussreich Schwan, S. 27 ff.

⁸³⁰ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 57; Hoffmann-Becking, ZHR 169 (2005), 155–180 (156); Ihrig/Schäfer, Rn. 197 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 2; Lücke, NZG 2005, 692 (696); Raapke, S. 125 f.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 22. Vgl. zum Begriff der Gesamtbezüge auch §§ 285 S. 1 Nr. 9 lit. a, 314 Abs. 1 Nr. 6 lit. a HGB. Diese erfüllen zudem eine Funktion im Rahmen des Fremdvergleichs; siehe dazu genauer unten Zweiter Teil C.II.1.b, S. 248.

⁸³¹ Zu Einzelheiten siehe Raapke, S. 126.

⁸³² Also die erstmalige Anstellung oder eine spätere Änderung oder Verlängerung der Vergütungsvereinbarung; vgl. ders., S. 123; Spindler, DStR 2004, 36 (42) m.w.N.

⁸³³ So die h.M.: Hoffmann-Becking, ZHR 169 (2005), 155–180 (157); Ihrig/Schäfer, Rn. 277 f.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 22 f.; Lücke, NZG 2005, 692 (695 f.); Raapke, S. 184 ff.; Schwan, S. 71; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 22. In jüngerer Zeit mehrten sich aber Versuche in der Literatur, durch verschiedene dogmatische Konstruktionen (§§ 134, 138 BGB, Haftung des Vorstandsmitglieds, Missbrauch der Vertretungsmacht) der unliebsamen vertraglichen Wirksamkeit beizukommen. Vgl. die Übersichten bei Fleischer, DStR 2005, 1318 (1322); derselbe, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 58; Kort, DStR 2007, 1127 (1127 ff.); Lutter, ZIP 2006, 733 (735); Peltzer, in: FS Lutter, 571–586 (573 f., 579 ff.); Schwan, S. 71 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87

(aa) Genauer: Maßstab der Angemessenheit i.S.d. Vorschrift

Die geforderte Angemessenheit bedarf als grundsätzlich relative Größe eines Vergleichsmaßstabs, also einer Projektionsfläche oder eines Rahmens, aus deren Relation sich diese erst ausmachen lässt. Das Gesetz nennt zur Ausfüllung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs⁸³⁴ hier stichwortartig als kumulative Bezugspunkte die Aufgaben des Vorstandsmitglieds sowie dessen Leistungen, die Lage der Gesellschaft sowie als schon in sich relative Größe die Üblichkeit der Vergütung. Daneben existieren anerkannte Bezugsgrößen jenseits des Wortlauts, die teils aus den Bewertungskriterien der Judikatur zur GmbH übernommen wurden.⁸³⁵ Auch wenn dies in der – der gesetzlichen Konzeption zugrundeliegenden – prinzipiellen Gewinnorientierung der Aktiengesellschaften auf den ersten Blick hin nicht angelegt ist, dürfte die Eigenschaft als gemeinnützige Kapitalgesellschaft in der Bewertung der Angemessenheit ebenfalls eine Rolle spielen. Zwar unterscheidet sich die gAG gesellschaftsrechtlich zunächst einmal nicht von der „normalen“ Aktiengesellschaft, sondern nur durch die Einhaltung der Vorgaben des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. Aufgrund der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit gem. §§ 59 ff. AO erhalten diese Anforderungen indes notwendigerweise Einzug in die Satzung. Dies ist Ausdruck der Konzeption der zwar technisch im Steuerrecht verorteten Vorgaben an gemeinnützige Körperschaften, die indes als umfassendes Organisationsrecht für Tätigkeiten des non-profit-Sektors wirken müssen, um ihr Regelungsziel zu erreichen.⁸³⁶ Deren Berücksichtigung kommt im Rahmen des § 87 AktG entgegen, dass dessen zur Beurteilung einer Angemessenheit vorgegebene Gradmesser ohnehin weitgehend wertungssoffen ausgestaltet sind.⁸³⁷ Neben dem relationalen Charakter der Üblichkeit und der

Rn. 137 ff. K.-P. Martens, ZHR 169 (2005), 124–154 (135 f.), geht sogar so weit, aus teleologischen Erwägungen beim Missbrauch der Vertretungsmacht auf das Kriterium der *Evidenz* zu verzichten.

⁸³⁴ Zur Frage, ob dieser hinreichend bestimmbar, also überhaupt verfassungsgemäß ist, siehe statt aller Lücke, NZG 2005, 692 (694). Kritischer Spindler, DStR 2004, 36 (40 f.).

⁸³⁵ Beispielsweise können auch soziale Kriterien wie Unternehmenszugehörigkeit oder familiäre Faktoren des Organwalters eine Rolle spielen; vgl. etwa Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 4; Raapke, S. 131 ff.; Wilhelm, S. 86 f. A.A. aber aus prinzipiellen Erwägungen Fleischer, DStR 2005, 1279 (1280 f.); derselbe, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 19 f.; sich diesem wohl anschließend Lingemann, BB 2009, 1918 (1918). Dass über diesen Umweg ggf. die – ihrem Ursprung nach steuerrechtlichen – Maßstäbe zur verdeckten Gewinnausschüttung herangezogen werden können, zeigen: (wenn auch erneut skeptisch in Bezug auf die Publikums-AG) Fleischer, DStR 2005, 1279 (1283); Lücke, NZG 2005, 692 (695); kritisch in Bezug auf die AG insgesamt Schwan, S. 69 f. jeweils m.w.N.

⁸³⁶ Siehe zu dieser Ausstrahlungswirkung der steuerlichen Vorgaben in die zivilrechtliche Ausgestaltung der Körperschaften Hüttemann, in: FS Baums, 623–639 (632 f.) sowie oben A.III, S. 77 ff. Dies dürfte selbst für die Gegenauffassung (vgl. Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 54 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 4) keine kompetenzüberschreitende Beschneidung der Rechte des Aufsichtsrats durch die Eigentümer sein, die diese ansonsten in konkreten Satzungsvorgaben zur Vergütung erblicken. Es steht den Eigentümern frei, den Charakter der Kapitalgesellschaft in der Form festzulegen. Auch die sodann in die Satzung aufzunehmenden Beschränkungen der Organvergütung sind lediglich eine zwingende und mittelbare Folge dieser Grundentscheidung.

⁸³⁷ Auch wenn sich Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 26 gegen eine *allgemeine* Ausstrahlungswirkung aufsichtsrechtlicher Vergütungsvorschriften (KWG, VAG, FMStG) auf das Verständnis der Angemessenheit i.R.d. § 87 Abs. 1 AktG ausspricht, bedeutet dies nicht, dass nicht

konzeptionellen Unbestimmtheit der Rechtsbegriffe „Lage der Gesellschaft“⁸³⁸ und „Aufgaben des Vorstandsmitglieds“ zeigt sich dies auch an der nach herrschender Meinung – zumindest für börsennotierte Aktiengesellschaften – deklaratorischen, neu eingefügten Vorgabe der Ausrichtung auf eine „nachhaltige Unternehmensentwicklung“ in § 87 Abs. 1 S. 2.⁸³⁹ Diese Orientierung an nachhaltiger Entwicklung geht über die bloßen Aktionärsinteressen hinaus und bezieht auch (externe) *Stakeholder* mit in die (Schutz-) Erwägungen einer Vergütungs-gestaltung ein,⁸⁴⁰ was auch einen Anknüpfungspunkt für gemeinnützigkeitsrechtliche Wertungen darstellt. Ähnlich wie bereits im Rahmen der im Kontext des Vereins angestellten Überlegungen zu § 612 Abs. 2 BGB,⁸⁴¹ kann es auch im Rahmen des § 87 AktG nicht Sinn und Zweck einer begrenzenden Norm sein, Verstöße gegen die an gemeinnützige Einrichtungen gestellten Anforderungen – etwa bezüglich gewisser Formen variabler Vergütung oder Bezügebestandteilen mit Versorgungscharakter – (gesellschaftsrechtlich) zu legitimieren, insbesondere soweit deren Schutz Satzungsrang beigemessen wird. Dies ist auch aus dem Grund konsequent, dass faktische (mittelbare) Folgen einer gemeinnützig geprägten Organisation – wie knappe finanzielle Ausstattung oder Verwässerung der innergesellschaftlichen Durchschnittsvergütung durch vermehrt ehrenamtliche Tätigkeit – auch nach einer strikt zivilrechtlichen Bewertung ohnehin Einfluss auf das Prüfungsergebnis hätten.

Aufgaben und Leistungen des Vorstandsmitglieds sowie die Lage der Gesellschaft lassen sich individuell weitgehend verlässlich feststellen und werfen lediglich Probleme dahingehend auf, wie sie zu bewerten und in Verhältnis zueinander zu setzen sind.⁸⁴² In gemeinnützigen Organisationen wird sich die Bewertung der Aufgaben des Vorstands auch an den gemeinnützigen Sphären orientieren müssen, die eine Kategorisierung im Rahmen der innergesellschaftlichen Differenzierung ermöglichen. Je nachdem, ob ein Vorstand klassisch mit der Verwaltung betraut ist, oder auch mit unmittelbarer Projektarbeit, Fundraising oder der Tätigkeit in klassischen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, kann eine Entlohnung allein aufgrund dieser Faktoren bereits unterschiedlich ausgeprägt sein. Eine Sonderstellung nimmt unter den Vergleichsmaßstäben – auch mit Blick auf die Bedeutung des § 612 BGB und die weitere (steuerrechtliche) Betrachtung – die *Üblichkeit* der Vergütung ein.⁸⁴³ Diese ist als

bei allen gAG in concreto die Wertungen der AO herangezogen werden dürfen. Auch eine implizite Orientierung am *Unternehmensinteresse* (vgl. allgemein Kort, NJW 2005, 333 [334, 336]) muss solche Modifikationen berücksichtigen, insbesondere weg von einem prinzipiell *shareholder-* hin zu einem eher *stakeholder-*orientierten Ansatz.

⁸³⁸ Vgl. Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 14: „Das schließt neben der gegenwärtigen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auch [...] externe Faktoren (Märkte, Politik, Recht) ein.“ m.w.N.

⁸³⁹ Siehe zur allgemeinen Gültigkeit auch für andere Gesellschaften Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 26; Seibt, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 87 Rn. 11: „[D]ie Ausrichtung der Vorstandsvergütung hat sich an der Unternehmensstrategie, den kurz-, mittel- und langfristigen Unternehmenszielen sowie generell am Ziel nachhaltig renditeorientierten Verwaltungshandelns auszurichten“; außerdem Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 93.

⁸⁴⁰ Vgl. Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 28; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 76. Zur Bedeutung nichtfinanzieller Aspekte (bspw. „Mitarbeiter- und/oder Kundenzufriedenheit“) in diesem Kontext siehe Seibt, DB 2016, 2707 (2709 f.).

⁸⁴¹ Siehe oben A.II.3.b.cc(2), S. 35 ff.

⁸⁴² Zu Einzelheiten siehe Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 9 ff.; Raapke, S. 127 ff.; Schwan, S. 30 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 42 ff.; Wilhelm, S. 82 ff.

⁸⁴³ Auch diese hat erst durch das VorstAG Einzug ins Gesetz erhalten, war aber auch vorher als sonstiger Maßstab teilweise anerkannt; vgl. dazu kritisch Fleischer, DStR 2005, 1279 (1282).

empirisches Korrektiv ausgelegt, soll also verhindern, dass – im Unternehmensmaßstab angemessene – Bezüge eine Obergrenze überschreiten, die sich an den Gegebenheiten der anderen Marktteilnehmer ausrichtet. Um hierbei im Gegenzug einen Aufschaukelungseffekt zu verhindern, der eintreten würde, wenn eine Marktüblichkeit auch die gesellschaftsinterne Angemessenheit indizieren würde, beziehungsweise von Managern bei künftigen Gehaltsverhandlungen als (absolute) Untergrenze im Hinterkopf behalten würde, ist diese Beschränkung lediglich als widerlegbare Obergrenze ausgestaltet, sodass auch darunter liegende Beträge aus obigen Gründen – normativ betrachtet – *unangemessen* sein können.⁸⁴⁴ Bezugsgröße ist dabei primär das horizontale Vergleichsumfeld, sodass eine kumulative Branchen-, Größen- und Landesüblichkeit ausschlaggebend ist.⁸⁴⁵ Es müssen also vom Aufsichtsrat entsprechend gleichartige Gesellschaften auf ihre Vergütungsstruktur untersucht werden, was in der praktischen Umsetzung kaum ohne externen Sachverstand gewährleistet sein dürfte, insbesondere im Dritten Sektor, der hier mitunter für eine gAG der („Branchen-“) Maßstab sein kann.⁸⁴⁶ Aufgrund der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit dürfen die hierbei angestellten Erwägungen nicht mit den entsprechenden Bewertungen im Rahmen der AO, in erster Linie der Selbstlosigkeit und den weiteren Anforderungen an die gemeinnützige Mittelverwendung, konfliktieren. Die besagte Wertungs Offenheit des § 87 AktG lässt derlei Abstimmungen auch ohne Hierarchiekonflikte aus sich heraus zu.

Im Ergebnis bleibt damit festzuhalten, dass nach verbreiteter Auffassung die aktienrechtliche Angemessenheit der Vergütung ein zwar nicht gänzlich „unbestimmbarer unbestimmter Rechtsbegriff“ ist, ein verlässliches und allgemeingültiges Schema oder gar konkrete Ober-

⁸⁴⁴ Siehe Ihrig/Schäfer, Rn. 206; Raapke, S. 133 f.; Schwan, S. 34; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 54; Wilhelm, S. 87. Weniger kritisch Lingemann, BB 2009, 1918 (1919).

⁸⁴⁵ Vgl. die Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses zum VorstAG BT-Drs. 16/13433, 15. Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 16; Lutter, ZIP 2006, 733 (735 f.); Raapke, S. 134 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 55 f.; Wilhelm, S. 88. Daneben kann aber auch die *vertikale* Vergleichbarkeit, also etwa das Verhältnis zur Gehaltsstruktur der unteren Ebenen des eigenen Unternehmens, eine Rolle spielen, darf aber nicht den Vorrang der horizontalen Orientierung untergraben: Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 17 f.; Ihrig/Schäfer, Rn. 203; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 3; Raapke, S. 136 ff.; Schwan, S. 33 f.; Wilhelm, S. 89 f. Kritischer noch Fleischer, DStR 2005, 1279 (1281). Lingemann, BB 2009, 1918 (1919) sieht bereits in der Begrifflichkeit der Gesetzesbegründung („*Vertikalität*“, siehe auch Seibert, in: FS Hüffer, 955–972 [959]) eine Abstufung zur horizontalen *Vergleichbarkeit*; einschränkend auch das (umfangreiche) obiter dictum bei BGH, Urteil v. 27.10.2015 (II ZR 296/14) DStR 2016, 681–687 (687) (=BB 2016, 463). Ohne Unterscheidung findet sich diese auch als Maßstab in Ziffer 4.2.2 des DCGK: „der Aufsichtsrat [soll] das Verhältnis der Vorstandsvergütung zur Vergütung des oberen Führungskreises und der Belegschaft insgesamt auch in der zeitlichen Entwicklung berücksichtigen“.

⁸⁴⁶ Hierfür hat sich durchaus ein gewisses Geschäftsfeld für Beratungsunternehmen eröffnet. Siehe etwa <http://www.kienbaum.de/web/Practices/PublicSector.aspx>. Auch wissenschaftliche Publikationen eignen sich hierzu. Vgl. etwa zuletzt Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139. Allgemein zu den Möglichkeiten siehe außerdem Raapke, S. 136; sowie unten Zweiter Teil C.III.3.b.aa, S. 260 m.w.N. Allerdings fanden Theisen/Probst, DB 2012, 1553 (1555 f.) in einer – freilich naturgegeben stark subjektiv gefärbten – Befragung von Aufsichtsräten (börsennotierter AGs) heraus, dass knapp die Hälfte der Befragten eine Einbeziehung externer Berater in dieser Frage für zumindest nicht ratsam erachtete. Zu den negativen Aspekten von Vergütungsberatung siehe Fleischer, BB 2010, 67 (68 f.); Probst/Theisen, Der Aufsichtsrat 2012, 66 (67); Schwan, S. 15 f. jeweils m.w.N.

grenzen sich aber aus dieser seriöserweise nicht entwickeln lassen, sodass die Konkretisierung des Kernbegriffs der (Un-) Angemessenheit individuell – auch unter Berücksichtigung der sich aus der Gemeinnützigkeit ergebenden Eigenarten – erfolgen muss.⁸⁴⁷

(bb) Herabsetzung gem. § 87 Abs. 2 AktG

Um dem Aufsichtsrat bei einer zu hoch angesetzten Vergütung – in Anbetracht der schwachen Rechtsfolgen einer unangemessen hohen Festsetzung⁸⁴⁸ – oder bei durch veränderte Umstände nunmehr zu hoch gewordenen Bezügen eine Gestaltungsmöglichkeit an die Hand zu geben, wurde in Abs. 2 deren Herabsetzung geregelt. Unter den Voraussetzungen dieser Vorschrift ist der Aufsichtsrat befähigt, die vertraglich zugesicherte Vergütung zu begrenzen. Die Vorschrift ist dabei als Sollvorschrift formuliert, die Herabsetzung demnach eine Pflicht des Aufsichtsrats, sofern nicht gewichtige Gründe gegen diese sprechen, wozu das verpflichtete Organ die Beweislast trägt.

Die konkreten Voraussetzungen für diese Herabsetzung sind eine Verschlechterung der Lage seit der Festsetzung sowie eine daraus resultierende Unbilligkeit der Weitergewährung für die Gesellschaft.⁸⁴⁹ Der Maßstab der Unbilligkeit korrespondiert mit demjenigen der Angemessenheit der Vergütung. Die Abgrenzung zwischen den beiden Tatbestandsmerkmalen

⁸⁴⁷ Vgl. aber Lücke, NZG 2005, 692 (696), der sich – mit eigenen Einschränkungen – zumindest an (Ober-) Grenzbereichen versucht (siehe auch die weiteren Nachweise bei Ihrig/Schäfer, Rn. 209 a.E.). Dem steht die Diskussion zur Undefinierbarkeit des *iustum pretium* skeptisch gegenüber: Fleischer, DStR 2005, 1279 (1281 f.); Hoffmann-Becking, ZHR 169 (2005), 155–180 (158); Ihrig/Schäfer, Rn. 209 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 5; Raapke, S. 138 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 38; Thüsing, ZGR 2003, 457 (487 f.); Wilhelm, S. 68 ff. Auch der Gesetzgeber hat sich bei der Ausarbeitung des VorstAG anscheinend bewusst gegen die Festlegung solch schematischer Lösungen entschieden: Seibert, in: FS Hüffer, 955–972 (958).

⁸⁴⁸ Bisweilen ist § 87 AktG deswegen – und aufgrund seiner Unbestimmtheit – zugespitzt als „*dead letter law*“ bezeichnet worden: Thüsing, DB 2003, 1612 (1612); zuvor ähnlich („praktisch unbrauchbar“) Adams, ZIP 2002, 1325 (1343); im Anschluss („papiernes Recht [...] ohne substantielle Bedeutung“) K.-P. Martens, ZHR 169 (2005), 124–154 (130). Diese Kritik datiert zwar auf die Zeit vor den jüngsten Gesetzesänderungen, dürfte sich seitdem aber nicht substantiell geändert haben (s. sogleich).

⁸⁴⁹ Früher waren noch eine *wesentliche* Verschlechterung sowie eine *schwere* Unbilligkeit die tatbestandlichen Voraussetzungen. Diese Herabsetzung der materiellen Voraussetzungen wurde – ebenso wie der Charakter als Sollvorschrift (zwischenzeitig war sogar eine echte Pflicht des Aufsichtsrats vorgeschlagen worden: Seibert, in: FS Hüffer, 955–972 [965]) – durch das VorstAG (s.o.) eingeführt, um dieses Werkzeug und das mit ihr verbundene Drohszenario effektiver auszugestalten; vgl. Bosse, BB 2009, 1650 (1651); Ihrig/Schäfer, Rn. 255 f.; Lingemann, BB 2009, 1918 (1920 f.); Raapke, S. 121 f. Kritisch zur Frage, ob damit tatsächlich eine Änderung der materiellen Rechtslage bezweckt wurde aber Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 165 ff.; skeptisch in Bezug auf die Auswirkungen Schwan, S. 40; Wilhelm, S. 76 ff., 101 ff. Andererseits scheint diese Neufassung zumindest zu regen Diskussionen in Aufsichtsräten geführt zu haben: Probst/Theisen, Der Aufsichtsrat 2012, 66 (67).

fällt teils nicht leicht, insbesondere seitdem nach dem Wortlaut jede Verschlechterung zunächst einmal ausreichend ist; beide werden aber insgesamt – teleologisch nachvollziehbar – deutlich restriktiver ausgelegt, als der Wortlaut vermuten lässt.⁸⁵⁰

Die Herabsetzung selbst erfolgt mit vertraglicher Wirkung als einseitige Gestaltungserklärung nach Beschluss durch den Gesamtaufsichtsrat⁸⁵¹ in Vertretung der AG, wodurch die laufenden Bezüge mit Wirkung ex nunc auf ein angemessenes Maß gekürzt werden.⁸⁵² Dem betroffenen Vorstandsmitglied bleibt demgegenüber neben dem Klageweg aber ein außerordentliches Kündigungsrecht nach Abs. 2 Satz 4.⁸⁵³

(c) Zwischenergebnis

Zusammenfassend bietet sich damit im Recht der AG-Vorstandsvergütung bereits ein anspruchsvolles Bild. Auch für die nicht börsennotierte AG spielt die Angemessenheit der Bezüge eine (zumindest gesetzes-theoretisch) wichtige Rolle, in die viele Faktoren hineinspielen. Mit der Herabsetzung als Korrekturmittel gibt es dabei ein auch in Bezug auf die Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts vorteilhaftes Werkzeug, weil hiermit auf geänderte Umstände zeitnah reagiert werden kann, das allerdings in der Praxis bislang eine eher vernachlässigbare Rolle spielt.⁸⁵⁴

Der der Feststellung einer Angemessenheit zugrundeliegende zivilrechtliche Abwägungsvorgang weist im Allgemeinen schon viele Aspekte auf, die auch in der steuerrechtlichen Betrachtung erheblich sein können, lässt sich aber nicht in jedem Detail zufriedenstellend mit dieser vergleichen, sodass die Vergütung grundsätzlich in gesonderten Prüfungen beiden entsprechen muss.⁸⁵⁵ Die fehlende Vergleichbarkeit zeigt sich am deutlichsten daran, dass aufgrund der mittelbaren rechtlichen Folge im Aktienrecht – (Rück-) Erstattung der Differenz

⁸⁵⁰ Vgl. en detail Ihrig/Schäfer, Rn. 257 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 25 f.; Raapke, S. 209 ff.; Seibert, in: FS Hüffer, 955–972 (964 f.); Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 165 ff.; Waldenberger/Kaufmann, BB 2010, 2257 (2258 ff.). Die Prüfung der Unbilligkeit dient insoweit nach überwiegender Auffassung einer Interessenabwägung zwischen AG und Vorstandsmitgliedern. Ein Vergleich mit den Kriterien des Wegfalls der Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB) findet sich bei K.-P. Martens, in: FS Hüffer, 647–662 (651 f.), der den § 87 AktG in der Folge als „dogmatisch freischwebendes Diktum des Gesetzgebers“ herabwürdigt.

⁸⁵¹ Vgl. § 107 Abs. 3 S. 3 AktG.

⁸⁵² Lingemann, BB 2009, 1918 (1921); Raapke, S. 217, 226 f.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 182, 200 ff.; Waldenberger/Kaufmann, BB 2010, 2257 (2261); dabei können auch (fortbestehende) Ansprüche bereits ausgeschiedener Organwalter gegenständlich sein: BGH, Urteil v. 27.10.2015 (II ZR 296/14) DStR 2016, 681–687 (685 f.) (=BB 2016, 463). Auch eine Herabsetzung auf Null ist hierbei nicht prinzipiell ausgeschlossen: vgl. ebd. S. 686 f. (obiter dictum).

⁸⁵³ Zu Einzelheiten vgl. Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 87 Rn. 74 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 27 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 205 ff., 214 f.

⁸⁵⁴ Siehe aber jüngst grundlegend – wenn auch zum wenig zweifelhaften Fall der Insolvenz der AG – mit umfangreichen obiter dicta BGH, Urteil v. 27.10.2015 (II ZR 296/14) DStR 2016, 681–687 (685 f.) (=BB 2016, 463).

⁸⁵⁵ Zum steuerrechtlichen Maßstab angemessener Vergütung siehe unten C, S. 243 ff. Zum Vergleich beider Maßstäbe siehe Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 61; Wackerbarth, GmbHR 2009, 65 (67).

zwischen theoretisch angemessener und faktisch geleisteter (unangemessener) Vergütung⁸⁵⁶ – die zu erlangende Bewertung eine andere ist, als die des Fremdvergleichs im Rahmen der Selbstlosigkeit, bei der es nur eine Rechtsfolge – Versagung der steuerrechtlichen Privilegien – gibt, die prinzipiell unabhängig vom Grad der Übertretung greift. Diese isolierte Betrachtung der beiden Maßstäbe geht allerdings an der Realität gemeinnütziger NPOs vorbei, weil deren Handlungen und Willensbekundungen – nicht nur in Zweifelsfragen – immer im Lichte ihrer Gemeinnützigkeit gesehen werden müssen. Eine Vergütung, die gegen die Vorgaben der AO verstößt, darf weder in Verträge oder diesen zugrundeliegende Satzungsbestimmungen hineingelesen werden, noch aufgrund gesetzlicher Vermutungen begründet werden, solange eine Deutung zugänglich ist, die mit dem steuerbegünstigten Status konform geht. Der gemeinnützige Zweck der Körperschaft begrenzt damit in zivilrechtlichem Umfang – rechtlich umgesetzt durch die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit – aktienrechtlich an sich mögliche Vergütungen auf das den Vorgaben der AO entsprechende Maß. Daher liegt der Schwerpunkt der vorliegenden Betrachtung auch in den Wertungen der AO in Bezug auf die Angemessenheit der Vergütung.⁸⁵⁷

Bereits rein aktienrechtlich gilt jedoch ebenso, dass die Feststellung von Angemessenheit oftmals eher die Feststellung von Unangemessenheit ist, da es insbesondere nicht die eine singular gerechte Vergütung – zumal eingedenk der vielen Gestalten, in der diese daherkommen kann – gibt, sondern Angemessenheit sich eher als eine Bandbreite oder „Korridor“ darstellt, bei deren Überschreiten die Unangemessenheit erst beginnt.⁸⁵⁸

(4) Beendigung des Anspruchs

(a) Grundsätzliches

Durch die Festlegung in § 84 Abs. 3 S. 5 AktG, dass sich das Schicksal des Anstellungsvertrags – und damit die hierauf gestützten Ansprüche – unabhängig von dem Fortbestand der Bestellung nach den allgemeinen Vorschriften ergibt, kann der Vergütungsanspruch prinzipiell nur nach den vertraglichen Beendigungstatbeständen erlöschen, regelmäßig also mit einer Kündigung des Anstellungsvertrags. Die allgemeinen Vorschriften zur Beendigung eines Dienstverhältnisses finden sich in §§ 620 ff. BGB. Nach § 620 Abs. 1 endet die Anstellung als Dienstverhältnis damit parallel mit dem ordentlichen Ende der Bestellung nach spätestens fünf Jahren, sofern eine Wiederbestellung unterbleibt. Da die Dauer somit bestimmt oder zumindest bestimmbar ist, greifen die gesetzlichen Vorschriften zur ordentlichen Kündigung

⁸⁵⁶ Bereicherungsrechtlich vom begünstigten Vorstandsmitglied und/oder als Schadensersatz vom Aufsichtsrat (und u.U. auch vom Vorstandsmitglied); vgl. Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 5; Raapke, S. 190 ff.

⁸⁵⁷ Siehe unten C, S. 243 ff.

⁸⁵⁸ Begriff bei Lutter, ZIP 2006, 733 (736) sowie als „Bewertungskorridor“ bei Fleischer, DStR 2005, 1318 (1318). Vgl. außerdem (keine „Punktlandung“): Lingemann, BB 2009, 1918 (1922); sowie Lücke, NZG 2005, 692 (693); Schwan, S. 35, 42; Waldenberger/Kaufmann, BB 2010, 2257 (2261); (für die GmbH) BGH, Urteil v. 14.5.1990 (II ZR 126/89) BGHZ 111, 224–229 (227) (=NJW 1990, 2625). A.A. in diesem Zusammenhang wohl Wackerbarth, GmbHR 2009, 65 (68).

nach §§ 621–623 i.V.m. § 620 Abs. 2 BGB nicht.⁸⁵⁹ Damit kann das Anstellungsverhältnis regelmäßig nur nach der Maßgabe des § 626 BGB außerordentlich gekündigt werden.⁸⁶⁰

(b) Außerordentliche Kündigung des Anstellungsvertrags

In einer außerordentlichen Kündigung nach § 626 BGB kann regelmäßig auch der (konkludente) Widerruf der Bestellung enthalten sein.⁸⁶¹ Dabei ist eine außerordentliche Kündigung vonseiten der Gesellschaft de facto der häufigere Fall, es kann aber auch Konstellationen geben, in welchen nach den folgenden Voraussetzungen das Vorstandsmitglied zur Kündigung berechtigt ist.⁸⁶² Aus dem Zusammenspiel von dienstvertraglichen und aktienrechtlichen Vorschriften ergeben sich hierzu folgende Anforderungen.

(aa) Formelle Voraussetzungen

Die Zuständigkeit zur Kündigung liegt wie schon bei der Begründung der Anstellung ausschließlich beim Aufsichtsrat, was sich zwar insofern nicht wortwörtlich aus § 84 Abs. 3 S. 5 AktG ergibt, aber nach allgemeiner Ansicht aus den sonstigen Zuständigkeiten logisch folgt, jedenfalls aber aus § 112 AktG.⁸⁶³ Auch zur wirksamen Kündigung bedarf es grundsätzlich eines Beschlusses des (Gesamt-) Aufsichtsrats, der dem betroffenen Vorstandsmitglied gegenüber erklärt werden muss.⁸⁶⁴

Sonstige formelle Anforderungen bestehen nicht, insbesondere muss die Kündigung weder schriftlich erfolgen, noch von sich aus die konkreten Gründe enthalten.⁸⁶⁵ Auch eine Anhörung des Vorstandsmitglieds ist für eine wirksame Kündigung nicht elementar.⁸⁶⁶ Gleiches

⁸⁵⁹ Möglich ist jedoch trotz zeitlicher Festlegung die Einräumung eines vertraglichen Kündigungsrechts zugunsten des Vorstandsmitglieds. Vgl. aber Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 167. Ein aktiengesetzlicher Sonderfall der fristgemäßen Kündigung ist diejenige gem. § 87 Abs. 2 S. 4 AktG.

⁸⁶⁰ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 145; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 48 (A.A. wohl Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 84 Rn. 475 f.; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 149; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 169 f.). Dies gilt im Übrigen selbst dann, wenn der Vorstand unentgeltlich tätig wird; vgl. Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 166 (widersprüchlich aber in Rn. 201).

⁸⁶¹ Janzen, NZG 2003, 468 (472). Zum umgekehrten Fall siehe unten C.IV.1.a.bb(4)(c), S. 150.

⁸⁶² Siehe hierzu genauer Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 170 f.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 197 ff.

⁸⁶³ Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (10 f.); Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 146 f.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 48; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 162 f.

⁸⁶⁴ Zu Einzelheiten siehe Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 148 f.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 48; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 162 ff.

⁸⁶⁵ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 162 f. Der Gekündigte hat allerdings ein Recht auf Angabe der Gründe auf Verlangen gem. § 626 Abs. 2 S. 3 BGB.

⁸⁶⁶ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 164; Janzen, NZG 2003, 468 (473); Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 163 f.

gilt für eine Abmahnung bei Fehlverhalten, da Organmitglieder in dieser Hinsicht als sich ihrer Pflichten deutlicher bewusst und damit weniger schützenswert angesehen werden.⁸⁶⁷

(bb) Materielle Voraussetzungen

Nach § 626 Abs. 1 BGB bedarf es zur fristlosen Kündigung des Vertrags schlagwortartig eines wichtigen Grundes, der nach dem Wortlaut der Norm dann gegeben ist, wenn Tatsachen vorliegen, nach denen dem Kündigenden in Anbetracht der Interessen beider Vertragsteile ein Festhalten am Anstellungsverhältnis bis zum vereinbarten Ende nicht zugemutet werden kann. Dabei kann die Frage einer fortgesetzten Vergütung eine eigenständige Rolle in der Abwägung einnehmen.⁸⁶⁸ Wichtig ist vor allem, dass dieser wichtige Grund in seinen Anforderungen nicht mit denjenigen identisch ist, welche § 84 Abs. 3 S. 1 AktG an den Widerruf der Bestellung stellt, da bei letzteren einige Tatbestandsalternativen weniger materiell ausgestaltet sind.⁸⁶⁹ Eine gewisse Schnittmenge stellen aber grobe Pflichtverletzungen des Vorstandsmitglieds dar.⁸⁷⁰ Gemäß der allgemein zu § 626 BGB entwickelten Judikatur und Lehre kommt es bei der Abwägung der Zumutbarkeit auf vielfältige Faktoren an, die unterschiedliche Gewichtungen zulassen, insbesondere bei verschuldet verhaltensbedingten gegenüber personenbedingten oder lediglich betriebsbedingten Gründen. Weitere Wertungsaspekte können die Höhe des resultierenden Schadens und eine etwaige Wiederholungsgefahr bei Handlungen sein.⁸⁷¹

Daneben muss die Kündigung binnen der zweiwöchigen Kündigungserklärungsfrist nach § 626 Abs. 2 BGB erfolgen.⁸⁷² Dabei ergeben sich aufgrund der personellen Vielschichtigkeit der Organe einer Aktiengesellschaft größere Probleme in Bezug auf den Umfang der Kenntniserlangung und die Wissenszurechnung der einzelnen Organmitglieder.⁸⁷³

⁸⁶⁷ BGH, Beschluss v. 2.7.2007 (II ZR 71/06) NZG 2007, 674; Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 165; Janzen, NZG 2003, 468 (473); kritischer aber Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 51.

⁸⁶⁸ So jedenfalls überzeugend Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 50; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 177.

⁸⁶⁹ Siehe dazu genauer – insbesondere zum *Vertrauensentzug* – unten C.IV.1.a.bb(4)(c)(bb), S. 151. Umgekehrt dürfte allerdings ein wichtiger Grund i.S.d. § 626 Abs. 1 BGB regelmäßig die Voraussetzungen der Abberufung erfüllen. Vgl. zu alledem Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 152 m.w.N. Janzen, NZG 2003, 468 (473).

⁸⁷⁰ Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 178.

⁸⁷¹ Allgemein zu diesem Wertungsmaßstab Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (12); Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 153; Janzen, NZG 2003, 468 (473). Konkrete Beispiele für die AG bei Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (12 f.); Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 52; Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 84 Rn. 490 ff.; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 155 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 181 ff.

⁸⁷² Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (13 f.); Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 159 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 53 f.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 171. Diese ist als materiell-rechtliche Ausschlussfrist konzipiert; vgl. Fuchs, in: BeckOK-BGB⁴³, § 626 Rn. 53.

⁸⁷³ Allgemein zu § 626 Abs. 2 Fuchs, in: BeckOK-BGB⁴³, § 626 Rn. 54 ff. Zu den spezifisch aktienrechtlichen Problemen vgl. sehr anschaulich Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (13); Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 159 f. m.w.N. Janzen, NZG 2003, 468 (474). Zu aller vorderst kommt es danach beim Fristbeginn nach h.M. auf die Kenntniserlangung aller Aufsichtsratsmitglieder im Zuge einer unverzüglich einberufenen Aufsichtsratssitzung an.

(cc) Rechtsfolge

Durch die erfolgreiche Kündigung endet die Anstellung mit sofortiger Wirkung und die betroffene Person verliert insbesondere ihre Vergütungsansprüche für die Zukunft. Anders kann sich dies in Bezug auf (auch) zukünftige Ansprüche beinhaltende Abfindungen oder vereinbarte nachvertragliche Ansprüche – insbesondere Versorgungsansprüche – darstellen.⁸⁷⁴

(c) Widerruf der Bestellung

Grundsätzlich ist die Abberufung ohne Auswirkung auf die Anstellung, vgl. § 84 Abs. 3 S. 5 AktG. Anders ist dies allerdings, wenn der Anstellungsvertrag, etwa durch eine auflösende Bedingung oder Kopplungsklausel⁸⁷⁵, konditional an das Schicksal der Bestellung – entweder lediglich im Falle des Widerrufs derselben, oder auch in Bezug auf sonstige Beendigungstatbestände – geknüpft wird.⁸⁷⁶ Selbst ohne eine solche Vorkehrung kann allerdings in der Erklärung des Widerrufs der Bestellung auch die konkludente Erklärung einer außerordentlichen Kündigung erblickt werden, zu deren Wirkung allerdings die sonstigen Voraussetzungen insbesondere des § 626 BGB ergänzend hinzutreten müssen.⁸⁷⁷

(aa) Zuständigkeit

Die ausschließliche Zuständigkeit für den Widerruf liegt gem. § 84 Abs. 3 S. 1 AktG beim Aufsichtsrat. Als *actus contrarius* zur Bestellung gilt für das Verfahren der Beschlussfassung und Erklärung sowie deren Wirksamkeit das zur Bestellung Gesagte, mit der Ausnahme, dass es nach Sinn und Zweck der Abberufung nicht auf eine Annahme durch das Vorstandsmitglied ankommen kann.⁸⁷⁸

⁸⁷⁴ Siehe weitergehend Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 84 Rn. 559 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 188 ff.

⁸⁷⁵ Zu den konkreten rechtlichen Konstruktionen und ihren Voraussetzungen siehe Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 152 (m.w.N.); Grobys/Glanz, NJW-Spezial 2007, 129 (129 f.); Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 179.

⁸⁷⁶ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 42 m.w.N. Grobys/Glanz, NJW-Spezial 2007, 129 (129 f.); Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 80.

⁸⁷⁷ So schon BGH, Urteil v. 24.2.1954 (II ZR 63/53) BGHZ 12, 327–337 (340) (=NJW 1954, 799). Nicht Wenige sprechen sich trotz des gesetzlichen Regelfalls des § 84 Abs. 3 S. 5 sogar dafür aus, bei Fehlen eines expliziten Eingehens auf das Schicksal der Anstellung, diese konkludente Kündigungserklärung *regelmäßig* anzunehmen: Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 32; Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 84 Rn. 212; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 106; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 119; explizit a.A. aber Janzen, NZG 2003, 468 (472).

⁸⁷⁸ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 95 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 33; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 117.

(bb) Voraussetzungen

Eine Frist ist beim Widerruf der Bestellung grundsätzlich nicht einzuhalten, allerdings wird es gerade bei Gründen, die in einem Verhalten der betroffenen Person liegen, gewisse Grenzen der Geltendmachung beziehungsweise die Gefahr widersprüchlichen Verhaltens geben, die zur Verwirkung führen können.⁸⁷⁹

Die einzige gesetzlich angeordnete materielle Anforderung an einen Widerruf der Bestellung ist das Vorliegen eines wichtigen Grundes in § 84 Abs. 3 S. 1 AktG, wofür der anschließende Satz 2 – in nicht abschließender Form – einige Beispiele nennt, insbesondere eine grobe Pflichtverletzung oder generelle Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung seitens des betroffenen Vorstandsmitglieds. Nach wohl vorherrschender Auffassung ist der zugrundeliegende Maßstab eine Unzumutbarkeit der Fortsetzung des Organverhältnisses für die AG bis zum festgelegten Ende der Amtszeit, was durch Abwägung der wechselseitigen Interessen bestimmt werden soll.⁸⁸⁰ Dabei braucht der wichtige Grund weder in der Person liegen, noch ist zwingend ein Verschulden zu fordern.⁸⁸¹ Ein Spezialfall ist der dem darauf gestützten Widerruf vorausgehende Vertrauensentzug durch einen Beschluss der Hauptversammlung.⁸⁸²

(cc) Wirkung

Mit Zugang der Erklärung⁸⁸³ des Widerrufs beim betreffenden Vorstandsmitglied (§ 130 Abs. 1 S. 1 BGB) wird diese wirksam. Als Folge scheidet die Person aus der Organstellung aus und muss sich von diesem Zeitpunkt an jedweder Vorstandstätigkeit enthalten.⁸⁸⁴

Auch bei Mängeln in der Abberufung gilt diese gem. § 84 Abs. 3 S. 4 AktG solange als wirksam, bis das Gegenteil rechtskräftig festgestellt wurde. Dieser etwas weit geratene Wortlaut täuscht nach allgemeiner Auffassung aber darüber hinweg, dass hiermit lediglich das unter Umständen fehlende Vorliegen eines wichtigen Grundes zeitweise fingiert wird, nicht aber formelle Mängel etwa in der Beschlussfassung des Aufsichtsrats geheilt werden.⁸⁸⁵

⁸⁷⁹ Vgl. genauer Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 98 m.w.N. Janzen, NZG 2003, 468 (469); Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 121.

⁸⁸⁰ OLG Stuttgart, Urteil v. 13.3.2002 (20 U 59/01) AG 2003, 211–213 (212); Janzen, NZG 2003, 468 (470); Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 34. A.A. (ausschließliches Abstellen auf die Interessen der AG, in Abgrenzung auch zu § 626 Abs. 1 BGB) aber Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 101 f.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 128. Konkrete Beispiele aus der Judikatur bei Janzen, NZG 2003, 468 (471); Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 36; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 131 ff.

⁸⁸¹ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 100; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 129.

⁸⁸² Wodurch die Qualität als *materielle* Anforderung – insbesondere im Vergleich zu § 626 BGB – geschmälert wird, da lediglich offenbar unsachliche Aspekte als „Begründung“ ausscheiden. Vgl. allgemein Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 37 f.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 137 ff.

⁸⁸³ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 97; Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 84 Rn. 179; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 114.

⁸⁸⁴ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 128; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 114 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 140. Dies gilt selbst bei Fortbestand des Anstellungsvertrags: Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 114.

⁸⁸⁵ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 129 f.; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 116 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 120, 140 ff.; a.A. aber Schürnbrand, NZG 2008,

(d) Sonstige Beendigungsgründe

Als sonstige vorzeitige gestalterische Beendigungsgründe kommen insbesondere die Amtsniederlegung, das einverständliche Ausscheiden sowie die Suspendierung in Betracht. Die Möglichkeit von Amtsniederlegung und einverständlichem Ausscheiden sind dem Grunde nach allgemein anerkannt, in Teilen umstritten sind lediglich die formellen und materiellen Anforderungen hieran.⁸⁸⁶ Zentral geht es dabei um die Frage der Notwendigkeit des Vorliegens eines wichtigen Grundes. Dies wird für das einvernehmliche Ausscheiden allgemein verneint,⁸⁸⁷ für die einseitige Amtsniederlegung ist es umstritten, wird aber nach überwiegender Auffassung ebenfalls nicht gefordert.⁸⁸⁸

Die Suspendierung ist demgegenüber – sofern sie nicht lediglich ein Synonym für eine materielle Abberufung darstellt – nach vornehmlicher Auffassung nicht statthaft, da sie gesetzlich nicht vorgesehen ist, in ihrer Reichweite die Kompetenzen des Aufsichtsrats übersteigt, weil dieser damit mittelbaren, aber merklichen Einfluss auf die Geschäftsführung nehmen kann, und eine Umgehung der Anforderungen in § 84 Abs. 3 AktG darstellt.⁸⁸⁹

cc. Anspruch allein aus der Organstellung

Grundsätzlich müsste sich – als Konsequenz zu den vereinsrechtlichen Erwägungen⁸⁹⁰ – auch aus der korporationsrechtlichen Beziehung zwischen Vorstand und AG ein Vergütungsanspruch ableiten lassen. Problematischer als beim Verein erweist sich allerdings die Tatsache, dass das korporative Rechtsverhältnis zwischen Vorstand und Körperschaft im AktG weitgehend ausgestaltet ist, ohne dass hierbei ein Vergütungsanspruch explizit geschaffen oder theoretisch eröffnet würde. In Kombination mit den restriktiven Regelungen des § 23 Abs. 5, insbesondere Satz 2, muss sich die Frage stellen, ob eine Regelung der Vergütung und damit ein unmittelbarer Anspruch überhaupt in der Satzung geregelt werden kann, was indes zur Begründung eines notwendigerweise konkreten oder hinreichend konkretisierbaren Anspruchs zwingende Voraussetzung wäre.⁸⁹¹

609 (611). Die Heilung eines unwirksamen Beschlusses ist aber u.U. in entsprechender Anwendung des § 244 AktG möglich. Die Vermutungsregelung stellt überdies eine aktienrechtliche Besonderheit dar und lässt sich nicht ohne Weiteres auf andere juristische Personen übertragen. Vgl. ablehnend i.B.a. die Stiftung BGH, Urteil v. 28.10.1976 (III ZR 136/74) BB 1977, 263.

⁸⁸⁶ Vgl. ganz allgemein Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (14); Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 141 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 44 ff.; Krieger, S. 147 ff.; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 157 f.

⁸⁸⁷ Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 144; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 47; Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 144.

⁸⁸⁸ Zum Streitstand und den Argumenten, die insbesondere durch Einbezug der Konsequenzen auf anstellungsvertraglicher Seite überzeugen, vgl. Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 142; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 84 Rn. 45.

⁸⁸⁹ Zu Einzelheiten siehe Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 154 ff. Großzügiger indes Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 136 ff. (m.w.N.), der die Suspendierung als rechtsfortbildende Verdachtsabberufung konzipiert, sowie differenziert Kort, in: Großkomm AktG⁵, § 84 Rn. 233 ff.; Krieger, S. 149 ff.

⁸⁹⁰ Siehe hierzu oben A.II.2.b, S. 25.

⁸⁹¹ Siehe auch hierzu bereits genauer oben A.II.2.b, S. 27.

Kritisch ist in diesem Zusammenhang insbesondere die Regelung über die Festsetzung der Vorstandsbezüge durch den Aufsichtsrat in § 87 AktG, die nach allgemeiner Ansicht zwingend und abschließend geregelt ist, woraus sich ergeben muss, dass eine konkrete Festlegung der Vergütung in der Satzung – und damit letztlich durch die Hauptversammlung – nicht möglich sein kann.⁸⁹² Wenn aber eine Festsetzung der Vergütungshöhe immer durch einen Beschluss des Aufsichtsrats erfolgen muss, ließe sich zwar in letzter Konsequenz immer noch nicht ausschließen, dass die Rechtsnatur des Vergütungsanspruch auch korporativer Natur sein könnte, die durch den Aufsichtsrat lediglich konkretisiert wird – zumal § 87 AktG zur Grundlage des damit begründeten Anspruchs schweigt – noch viel mehr als beim Verein müsste dann in dieser Festlegung allerdings gleichsam der konkludente Abschluss eines diesen Anspruch beinhaltenden Anstellungsvertrags – für den der Aufsichtsrat ebenfalls zuständig ist – zu erblicken sein, sodass die Frage der Möglichkeit eines rein korporativen Vergütungsanspruch ohne Auswirkung auf dessen Bestehen bleibt, weil sich dieser prinzipiell immer auch aus dem Anstellungsvertrag ergibt.

b. Aufsichtsrat

aa. Das Rechtsverhältnis zwischen Aufsichtsrat und AG

Eine kapitalgesellschaftliche Besonderheit wird in der Natur der Rechtsstellung der Aufsichtsratsmitglieder gegenüber der Gesellschaft gesehen. Während früher einige Stimmen hier ebenso die Trennung von Be- und Anstellungsverhältnis – wenn auch teils als rein logische Unterscheidung, wonach die beiden Rechtsverhältnisse durch ein einzelnes Rechtsgeschäft begründet werden können – wie bei den geschäftsführenden Organen befürworteten, geht die heute vorherrschende Auffassung davon aus, dass diese ein korporationsrechtliches Verhältnis *sui generis* darstellt.⁸⁹³ Bei vereinheitlichender Betrachtung kann dieses eine Rechtsverhältnis dabei aufgrund einer Doppelnatur teils organschaftliche, teils schuldrechtliche Rechte und Pflichten begründen, wobei umstritten ist, ob eine Erweiterung um einen Anstellungsvertrag möglich sein soll.⁸⁹⁴ Begründet werden sowohl das besondere Rechtsverhältnis als auch eine prinzipielle Unvereinbarkeit mit einem ergänzenden Anstellungsverhältnis

⁸⁹² Fleischer, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 84 Rn. 33; Krieger, S. 165 f.; K.-P. Martens, in: FS Hüffer, 647–662 (659 f.); Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 84 Rn. 51; I. J. Weber, S. 79, 82. Dies muss aus ebendiesen Erwägungen selbst für den umgekehrten Fall der *ehrenamtlichen* Ausgestaltung des Vorstandsamts in der Satzung gelten: dies., S. 82.

⁸⁹³ Vgl. einerseits für getrennte Rechtsverhältnisse (zur AG) RG, Urteil v. 2.3.1929 (I 324/28) RGZ 123, 351–355 (354); (zur GmbH) dass., Urteil v. 2.11.1934 (II 186/34) RGZ 146, 145–155 (152). Dem gegenüber (zumindest Ablehnung *automatisch vertraglichen* Anstellungsverhältnisses) jüngst LG München I, Urteil v. 27.12.2012 (5 HKO 20845/11) AG 2013, 473 (474); Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 101 Rn. 67; Hopt/Roth, in: Großkomm AktG⁴, § 101 Rn. 91 f.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 101 Rn. 2; Kort, in: FS Hüffer, 483–500 (483 f.); Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 101 Rn. 5; Raiser/Veil, § 15 Rn. 82; sowie für die GmbH: Heermann, in: Ulmer-GmbHG², § 52 Rn. 122.

⁸⁹⁴ Vgl. zum Streitstand statt aller Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 101 Rn. 67 m.w.N.

damit, dass das Gesetz für den Vorstand eindeutig zwischen diesen parallelen Rechtsverhältnissen differenziert, beim Aufsichtsrat hingegen nicht.⁸⁹⁵ Hinzu kommt, dass die etwaige Zuständigkeit und Vertretungsmacht zum Abschluss eines solchen Anstellungsvertrags vom Gesetz ebenso wenig geregelt wird.⁸⁹⁶

bb. Anspruch aus dem Organverhältnis

Für den Aufsichtsrat kann sich damit ein Vergütungsanspruch bereits aus den gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Festlegungen zum Organverhältnis ergeben. Nach allgemeiner Auffassung findet auch auf dieses Rechtsverhältnis der Anspruch aus § 670 (i.V.m. § 675) BGB auf Aufwendungsersatz zumindest analoge Anwendung, ohne dass weitere Voraussetzungen in der Satzung oder in Form von Organbeschlüssen erfüllt sein müssten.⁸⁹⁷ Wie oben dargestellt, erfasst dies aber gerade keine Vergütung im engeren Sinne, also insbesondere die Aufwendung von Arbeitszeit und -kraft.⁸⁹⁸

Ein (echter) Vergütungsanspruch kann sich aber ebenso aus diesem Rechtsverhältnis ergeben. Dies ergibt sich dem Grunde nach schon aus § 113 Abs. 1 S. 1 AktG. Dabei ist jedoch nicht bereits diese Norm an sich die (gesetzliche) Anspruchsgrundlage hierfür, sondern nur ein Hinweis, unter welchen Voraussetzungen sich ein solcher Anspruch aus der korporationsrechtlichen Beziehung zwischen Aufsichtsrat und Kapitalgesellschaft ergibt.⁸⁹⁹ Zwingend ist diese gesetzliche Regelung aber insofern, als eine Vergütung ohne Berücksichtigung der in ihr festgelegten Voraussetzungen nach überwiegender Auffassung nicht möglich ist.⁹⁰⁰

(1) Voraussetzungen

(a) Wirksame Bestellung

Die Mitglieder des Aufsichtsrates werden von der Hauptversammlung gewählt, jedenfalls soweit nicht andere Entitäten, also Arbeitnehmer oder Einzelne, diese wählen bzw. entsenden,

⁸⁹⁵ Beachte insofern auch § 114 Abs. 1 AktG, der differenzierendermaßen für Tätigkeiten, die über die Aufsicht hinausgehen, einen zusätzlichen Vertrag bei Zustimmung des Aufsichtsrats erlaubt.

⁸⁹⁶ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 101 Rn. 67; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 101 Rn. 2; Schwarz, S. 38. Damit wäre zum Abschluss eines solchen Vertrags nach den allgemeinen Vertretungsregelungen allein der Vorstand berechtigt, was mit der Bestellungszuständigkeit der Hauptversammlung konfligiert: Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 101 Rn. 5.

⁸⁹⁷ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 21; Hopt/Roth, in: Großkomm AktG⁴, § 113 Rn. 18 f.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 2b ff.; Lutter/Krieger/Verse, Rn. 845 ff.; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 113 Rn. 12 f.

⁸⁹⁸ Siehe bereits A.II.1.a, S. 17 ff., sowie speziell zum Aufsichtsrat Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 22 ff.

⁸⁹⁹ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 9, 27; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 113 Rn. 6; I. J. Weber, S. 76.

⁹⁰⁰ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 3, 27; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 2; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 113 Rn. 43; I. J. Weber, S. 80. Diese Bewertung darf insbesondere nicht durch § 612 Abs. 1 BGB umgangen werden (s.u.). Anders wird dies unter Umständen bei einer GmbH zu bewerten sein: Heermann, in: Ulmer-GmbHG², § 52 Rn. 123.

wie §§ 101 Abs. 1 S. 1, 119 Abs. 1 Nr. 1 AktG darlegen. Das hierbei einschlägige Wahlverfahren ergibt sich neben diesen Vorschriften aus denen zur Beschlussfassung der Hauptversammlung nach den allgemeinen Maßstäben, wonach grundsätzlich eine relative Mehrheit der Stimmen ausreicht.⁹⁰¹ Das Ergebnis dieser Wahl bedarf als einseitiges korporationsrechtliches Rechtsgeschäft der Annahme durch das gewählte Mitglied, wodurch die Bestellung und das mit ihr begründete Rechtsverhältnis wirksam werden.⁹⁰² Die Bestellung der Mitglieder des Aufsichtsrats erfolgt gem. § 102 Abs. 1 AktG für maximal fünf Jahre, wobei eine Wiederbestellung nach allgemeiner Auffassung möglich ist.⁹⁰³

Auch Aufsichtsratsmitglieder können gem. § 104 Abs. 1 AktG gerichtlich (not-) bestellt werden und haben – sofern die ordentlichen Aufsichtsratsmitglieder der AG eine solche erhalten – einen eigenen Anspruch auf Vergütung aus § 104 Abs. 6 S. 1 AktG, der dem entsprechenden Anspruch des Notvorstands gleicht.

(b) Persönliche Voraussetzungen

Die Anforderungen an das Organmitglied finden sich in § 100 AktG geregelt.⁹⁰⁴ Dabei ist die Vorschrift weniger streng als in Bezug auf geschäftsführende Personen, weil Aufsichtsratsmitglieder zwar überwachend, nicht aber geschäftsführend, folglich weniger unmittelbar und in prospektiver Weise tätig werden. Demnach müssen Aufsichtsratsmitglieder zwar natürliche, unbeschränkt geschäftsfähige Personen sein, die folglich auch nicht unter Betreuung stehen dürfen (Abs. 1), vorhergegangene Verfehlungen spielen aber keine (gesetzliche) Rolle. Dafür sind in Abs. 2 spezifische Beschränkungen festgelegt, die eine übermäßige Verflechtung und personelle Überschneidung mit anderen Gesellschaften, auch innerhalb eines Konzerns, sowie eine Häufung von Mandaten verhindern sollen. Hierzu ist auch die Unvereinbarkeit der simultanen Zugehörigkeit zu Vorstand und Aufsichtsrat gem. § 105 AktG zu zählen, die in § 100 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 ebenso auf eine sukzessive aber zeitnahe Zugehörigkeit erweitert wird. Daneben können im Rahmen des § 100 Abs. 4 AktG auch weitere persönliche Voraussetzungen für Aufsichtsratsmitglieder in der Satzung verankert werden.

Liegen bei einem gewählten Aufsichtsratsmitglied im Zeitpunkt des Amtsantritts die geforderten gesetzlichen Voraussetzungen nach §§ 100 Abs. 1 oder 2, 105 AktG nicht vor, so führt dies regelmäßig zur Nichtigkeit des Wahlbeschlusses nach § 250 Abs. 1 Nr. 4.⁹⁰⁵ Bei Anforderungen, die sich lediglich aus der Satzung ergeben, führt ein Nichterfüllen in diesem Zeitpunkt nur zur Anfechtbarkeit gem. § 251 Abs. 1.⁹⁰⁶

⁹⁰¹ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 101 Rn. 15 ff., 26 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 101 Rn. 4 ff.; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 101 Rn. 16 ff., 39 ff.

⁹⁰² Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 101 Rn. 61 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 101 Rn. 8; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 101 Rn. 10 ff.

⁹⁰³ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 102 Rn. 7, 20; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 102 Rn. 2, 6; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 102 Rn. 7, 18.

⁹⁰⁴ Auf diesen verweist auch § 52 Abs. 1 GmbHG, sodass die Voraussetzungen insoweit auch für den etwaigen Aufsichtsrat einer GmbH gelten (s.u.).

⁹⁰⁵ Vgl. hierzu genauer Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 100 Rn. 55; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 100 Rn. 27; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 100 Rn. 69.

⁹⁰⁶ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 100 Rn. 57; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 100 Rn. 27; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 100 Rn. 70.

(c) Festsetzung oder Bewilligung gem. § 113 Abs. 1 S. 2 AktG

Da zur Begründung eines Anspruchs eine konkrete Vergütungshöhe bestimmt werden muss, zumal die gesetzlichen Normen hierzu schweigen, gibt es die beiden Methoden der Festsetzung und der Bewilligung nach § 113 Abs. 1 S. 2 AktG.

Die Bewilligung erfolgt durch einfachen Beschluss der Hauptversammlung nach dem üblichen Vorgehen, durch die Festsetzung wird demgegenüber die konkrete Höhe des Vergütungsanspruchs bereits als (materieller⁹⁰⁷) Satzungsbestandteil verankert.⁹⁰⁸ Eine bloße Öffnungsklausel in der Satzung wäre nicht ausreichend, insbesondere, wenn damit die Zuständigkeit der Hauptversammlung zu einem konkretisierenden Beschluss unterlaufen wird.⁹⁰⁹ Die Anforderungen an eine die Festlegung herabsetzende Satzungsänderung durch die Hauptversammlung werden in S. 4 – entgegen § 179 Abs. 2 AktG – auf einfache Mehrheit beschränkt.

Auch eine – jedenfalls teilweise – erfolgsabhängige Vergütung ist durchaus gesellschaftsrechtlich gestattet und in § 113 Abs. 3 AktG explizit erwähnt, wobei jedenfalls für den Aufsichtsrat – unabhängig von der später erfolgenden steuerrechtlichen Bewertung – erhebliche Einschränkungen für die Ausgestaltung einer ebensolchen bestehen, weil sie als Tantieme einen unmittelbaren und nach S. 2 zwingenden Bezug zum Bilanzgewinn aufweisen muss.⁹¹⁰

Höhere Anforderungen ergeben sich ganz allgemein nach § 113 Abs. 2 AktG für den ersten Aufsichtsrat nach der Gesellschaftsgründung, dessen Mitglieder erst am Ende ihrer Amtszeit eine Entscheidung über ihre Vergütung erwarten können, die allein durch die Hauptversammlung erfolgen darf.

(2) Beschränkungen und Erlöschen des Anspruchs

(a) Vorgaben in der Satzung

Durch die fehlende Anstellung von Aufsichtsräten und die Begründung von Vergütungsansprüchen durch Bewilligung und Festsetzung kann der Umfang der Bezüge im Vorhinein regelmäßig nur in der Satzung eine gestalterische Begrenzung erfahren. Diese entspricht nicht selten einer zivilrechtlichen Absicherung der gemeinnützigen Vorgaben, welche sich auch

⁹⁰⁷ A.A. Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 3.

⁹⁰⁸ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 28 ff., 35 f.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 3; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 113 Rn. 21 ff., 25 f.

⁹⁰⁹ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 29; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 3.

⁹¹⁰ Gehling, ZIP 2005, 549 (551); Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 56 f.; Kort, in: FS Hüffer, 483–500 (497 ff.); Lutter/Krieger/Verse, Rn. 848 ff. Zu den konkreten Grenzen siehe nur BGH, Urteil v. 16.2.2004 (II ZR 316/02) BGHZ 158, 122–129 (125 ff.) (=BB 2004, 621) – *Mobilcom* – sowie kritisch Kort, in: FS Hüffer, 483–500 (498 ff.). Zu den Begrifflichkeiten variabler Vergütung siehe dezidiert unten Zweiter Teil C.V, S. 277 ff.

aus den Gesamtumständen der Satzungsbestimmungen ergeben kann. Dann ist eine Vergütung auch zivilrechtlich nur in einer Höhe zulässig, die den spezifischen Angemessenheitsvoraussetzungen der AO entspricht.⁹¹¹

(b) Angemessenheit gem. § 113 Abs. 1 S. 3 AktG

Nach dieser Vorschrift soll eine Vergütung der Aufsichtsräte angemessen sein.⁹¹² Die Norm ähnelt insofern von Funktion und Inhalt dem § 87 Abs. 1 AktG für den Vorstand.⁹¹³ Damit stellt sie nach herrschender Auffassung ebenfalls eine Begrenzung lediglich nach oben dar, bietet also den Mitgliedern nicht die Möglichkeit, eine zu geringe Vergütung zu verhindern.⁹¹⁴ Dabei ist – wie schon beim Vorstand – prinzipiell darauf zu achten, dass diese Vorgaben durch die Festlegungen der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit überformt sein können, zu denen sich die ohnehin kontextsensitiven Wertungen nicht in Widerspruch setzen dürfen.

Der gesetzliche Maßstab für die Angemessenheit im Kontext des Aufsichtsrats sind der Aufgabenumfang der Aufsichtsrats Tätigkeit und die Lage der Gesellschaft.⁹¹⁵ Insbesondere erster Aspekt ermöglicht dabei auch eine funktionsbezogene Differenzierung zwischen einzelnen Organmitgliedern, vornehmlich etwa zugunsten des Vorsitzenden.⁹¹⁶ Damit ähneln die Maßstäbe der Angemessenheit der Aufsichtsratsvergütung – wenn auch in ihren Kriterien etwas weniger semantisch ausdifferenziert – denen des Vorstands in § 87 Abs. 1 AktG. Abhängig insbesondere von dem geringeren Tätigkeitsumfang der Aufsichtsratsmitglieder werden dabei regelmäßig deutlich geringere Beträge angemessen sein, als bei der unmittelbaren Geschäftsleitung.⁹¹⁷

Die Norm ist – anders als § 87 AktG – als Sollvorschrift ausgestaltet, was dazu führt, dass ein Verstoß hiergegen nicht zwangsläufig zu einer potentiell haftungsbegründenden Pflichtverletzung führt, geschweige denn zur Nichtigkeit des Vertrags, sondern je nach Art der Ge-

⁹¹¹ Siehe zu diesem Mechanismus, wonach die in der AO geregelten (steuerlichen) Anforderungen durch die Vorgabe der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit zum universellen Organisationsrecht des Dritten Sektors avancieren, bereits soeben im Kontext des AG-Vorstands C.IV.1.a.bb(3)(a), S. 140 sowie ausführlich im Rahmen der vereinsrechtlichen Ausführung oben A.III, S. 77 ff.

⁹¹² Siehe allgemein Gehling, ZIP 2005, 549 (552 ff.); Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 40 ff.; Hoffmann-Becking, ZHR 169 (2005), 155–180 (174); Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 4 f.; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 113 Rn. 27 ff.

⁹¹³ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 40; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 4 f.; differenzierter Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 113 Rn. 27 ff. Zu § 87 Abs. 1 AktG siehe oben C.IV.1.a.bb(3)(b), S. 141.

⁹¹⁴ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 41; Kort, in: FS Hüffer, 483–500 (485 f.); Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 4.

⁹¹⁵ Genauer zu deren spezifischem Verständnis Gehling, ZIP 2005, 549 (553); Kort, in: FS Hüffer, 483–500 (486 f.). Eine empirische Erhebung zur Vergütungshöhe, die einen gewissen Anhaltspunkt für eine Angemessenheit darstellen kann, (allerdings zu Unternehmen des deutschen *Prime Standards*) findet sich bei Rapp/Schuchardt/Wolff, S. 37 ff.; vgl. auch Löhr, FAZ v. 22.4.2015, Seite 22.

⁹¹⁶ Hoffmann-Becking, ZHR 169 (2005), 155–180 (174); Kort, in: FS Hüffer, 483–500 (486 ff.); Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 4; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 113 Rn. 29 ff.

⁹¹⁷ Einmal mehr kann es aber auch hier kaum absolute Vergütungsgrenzen geben: Kort, in: FS Hüffer, 483–500 (493 f.).

währung und dem Vorliegen eines sachlichen Grundes lediglich das Registergericht zur Prüfung und Verweigerung der Eintragung entsprechender Satzungsbestimmungen befähigt, oder die Bewilligung unangemessener Vergütungen durch die Hauptversammlung anfechtbar macht. Unterbleibt eine Anfechtung, ist die Bewilligung folglich prinzipiell bestandskräftig und eine darauf gestützte Vergütung (zivilrechtlich) rechtmäßig.⁹¹⁸

(c) Änderung der Festsetzung gem. § 113 Abs. 1 S. 4 AktG

Aus dem Wortlaut des § 113 Abs. 1 S. 4 AktG ergibt sich, dass zur Herabsetzung der Vergütung – entgegen den grundsätzlichen Anforderungen des § 179 Abs. 2 AktG an satzungsändernde Beschlüsse – eine einfache Mehrheit der Stimmen ausreichend ist. Dabei bedarf es keiner Zustimmung der Organmitglieder, was insbesondere mit der fehlenden vertraglichen Grundlage des Vergütungsanspruchs begründet wird.⁹¹⁹

Die Herabsetzung unterliegt dabei – anders als beim Vorstand – keinen besonderen Anforderungen. Dabei kann nach herrschender Auffassung der Anspruch jedoch weder rückwirkend noch mit unmittelbarer Wirkung beschränkt werden, sodass regelmäßig für das laufende Geschäftsjahr der Anspruch mit dessen Beginn entstanden ist und fortbesteht.⁹²⁰ Hinzu kommt, dass eine Wirkung, weil es sich um eine Satzungsänderung handelt, überhaupt erst mit Eintragung ins Handelsregister eintreten kann, wie sich im Allgemeinen aus § 181 Abs. 3 AktG ergibt, der trotz der veränderten Mehrheitsanforderungen auch in diesem Fall Anwendung findet.⁹²¹

Wie weit die Herabsetzung dabei gehen kann ist nicht geregelt, lediglich eine gänzliche Aufhebung ist nach allgemeiner Auffassung nicht unter diesen vereinfachten Voraussetzungen möglich.⁹²² Nach dem Sinn und Zweck der Norm – einem Schutz der AG bei veränderten Umständen, nicht einer Sanktionierung des Aufsichtsrats – lässt sich der Begriff der Herabsetzung allerdings auch so interpretieren, dass selbst eine Reduzierung auf ein verschwindend geringes Maß nicht mehr von dieser gedeckt ist.⁹²³

⁹¹⁸ Drygala, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 113 Rn. 21; Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 42 f.; Hopt/Roth, in: Großkomm AktG⁴, § 113 Rn. 60 f.; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 113 Rn. 49 f.; Schwan, S. 92 f. Kritisch für die Wirksamkeit ist demnach nur ein Überschreiten der Grenze der Sittenwidrigkeit nach § 241 Nr. 4 AktG.

⁹¹⁹ LG München I, Urteil v. 27.12.2012 (5 HKO 20845/11) AG 2013, 473 (475); Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 6.

⁹²⁰ Siehe im Einzelnen Drygala, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 113 Rn. 26; Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 34; Hopt/Roth, in: Großkomm AktG⁴, § 113 Rn. 95 f.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 6; Kort, in: FS Hüffer, 483–500 (490 ff.); Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 113 Rn. 51 f. jeweils m.w.N. Anders ist dies u.U. für eine variable Vergütung zu sehen: LG München I, Urteil v. 27.12.2012 (5 HKO 20845/11) AG 2013, 473 (475); Kort, in: FS Hüffer, 483–500 (492 f.); Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 113 Rn. 36 mit umfangreichen Nachweisen.

⁹²¹ Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 6; Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 34; Hopt/Roth, in: Großkomm AktG⁴, § 113 Rn. 95; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 113 Rn. 51.

⁹²² Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 33; Hopt/Roth, in: Großkomm AktG⁴, § 113 Rn. 95; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 6 m.w.N. (a.A. noch Hüffer in 10. Aufl.) Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 113 Rn. 54; ebenso a.A. Kort, in: FS Hüffer, 483–500 (491).

⁹²³ So etwa Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 113 Rn. 35.

Aus allgemeinen Grundsätzen ergibt sich bereits, dass auch bei einer Festlegung der Vergütung, die ohnehin nur auf einem Bewilligungsbeschluss der Hauptversammlung beruht, also gerade nicht aus der Festlegung in der Satzung unmittelbar folgt, die Vergütung durch einfachen Beschluss herabgesetzt werden kann. Trotz fehlender Regelung hierzu versagt man im Allgemeinen auch in Bezug auf dergestalt begründete Vergütungsansprüche die Möglichkeit einer rückwirkenden Herabsetzung oder einer (nahezu) kompletten Streichung.⁹²⁴

(d) Beendigung der Organstellung

(aa) Grundsätzliches

Aufgrund seines korporationsrechtlichen Charakters ist das Schicksal des Vergütungsanspruchs direkt mit dem der Organzugehörigkeit verknüpft. Damit ist der typische Fall der Beendigung von Amt und Anspruch das automatische Ausscheiden des Organwalters mit Erreichen der vereinbarten oder gesetzlichen Höchstdauer der Amtszeit.⁹²⁵ Ebenso führt der nachträgliche Verlust der persönlichen Eigenschaften gem. § 100 Abs. 1 oder Abs. 2 AktG automatisch zum Erlöschen der Organstellung, nicht jedoch bei in der Satzung zusätzlich geforderten Eigenschaften nach Abs. 4.⁹²⁶

(bb) Abberufung

Eine weitere vorzeitige Beendigung der Organmitgliedschaft stellt die Abberufung dar, die in § 103 AktG eigenständig geregelt wurde. Absatz 1 Satz 1 legt dabei fest, dass – auch wenn dies nicht im Kompetenzenkatalog des § 119 Abs. 1 AktG aufgelistet ist – die Fähigkeit und Zuständigkeit zur Abberufung (der von ihr gewählten Mitglieder) typischerweise der Hauptversammlung zufällt. Als Voraussetzung einer erfolgreichen Abberufung finden sich in Satz 2 keine sachlichen Erfordernisse, sondern lediglich das Vorliegen eines mit qualifizierter Mehrheit⁹²⁷ ergangenen Beschlusses in Gestalt eines expliziten Vertrauensentzugs. Insbesondere eines wichtigen Grundes bedarf es hierbei nicht. Allerdings kann bei Vorliegen eines solchen auch der Aufsichtsrat selbst den Ausschluss eines ihm unliebsam gewordenen Mitglieds mit Mehrheitsbeschluss betreiben, indem er gem. § 103 Abs. 3 AktG einen Antrag bei Gericht stellt.⁹²⁸

⁹²⁴ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 36; Hopt/Roth, in: Großkomm AktG⁴, § 113 Rn. 90 m.w.N.

⁹²⁵ So schon (insbesondere in Bezug auf den Aspekt einer etwaigen Fortdauer bis zur Wahl eines Nachfolgers) RG, Urteil v. 19.3.1910 (I 149/09) RGZ 73, 234–238 (237); Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 102 Rn. 17; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 102 Rn. 9.

⁹²⁶ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 100 Rn. 60 f., 63; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 100 Rn. 27; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 100 Rn. 71 f. Anders ist dies etwa im Falle des § 100 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, wo die Überschreitung zur Nichtigkeit allein derjenigen Bestellung führt, die eben diese Überschreitung begründet hat.

⁹²⁷ Hierzu genauer siehe Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 103 Rn. 4.

⁹²⁸ Gleiches gilt für satzungsgemäß entsandte Aufsichtsratsmitglieder auch zugunsten einer Minderheit der Aktionäre, vgl. § 103 Abs. 3 S. 3 AktG. Zu den Anforderungen an den wichtigen Grund siehe Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 103 Rn. 39 ff.; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 103 Rn. 33 ff. Zum gerichtlichen Verfahren siehe Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 103 Rn. 13.

Die Abberufung hat im Ergebnis – abgesehen von der Vorzeitigkeit – dieselbe Wirkung wie das Ausscheiden durch Amtszeitablauf, sodass insbesondere der Vergütungsanspruch automatisch erlischt, muss aber hierzu als korporatives Rechtsgeschäft dem betroffenen Organmitglied gegenüber erklärt werden.⁹²⁹

(cc) Niederlegung

Die Möglichkeit der Niederlegung des Amtes durch empfangsbedürftige einseitige Willenserklärung des Aufsichtsratsmitglieds ist nicht gesetzlich geregelt, wird jedoch von der ganz herrschenden Meinung prinzipiell anerkannt.⁹³⁰ Umstritten sind lediglich die konkreten Anforderungen, wobei nach vorherrschender Auffassung die wirksame Niederlegung jederzeit und ohne wichtigen Grund gegenüber der Gesellschaft – vertreten durch den Vorstand – erklärt werden kann.⁹³¹ Die Rechtsfolge dieser unwiderruflichen Gestaltungserklärung ist das automatische Erlöschen der Organstellung inklusive aller darauf gestützten Ansprüche und entspricht damit der einseitigen Beendigung durch die Gesellschaft in Form der Abberufung.⁹³²

(dd) Sonstige Beendigungsgründe

Hierzu gehören zuvorderst die Beendigungsgründe, die sowohl in der Person des Organmitglieds, als auch in der Gesellschaft selbst begründet liegen, etwa Tod der Organperson, Beendigung der Gesellschaft, Verschmelzung oder Rechtsformwechsel.⁹³³

Bei Beendigung der Aufsichtsratsmitgliedschaft im Laufe einer Amtsdauer – etwa durch Tod, Abberufung oder Amtsniederlegung – endet der Vergütungsanspruch ebenfalls nur mit *ex nunc*-Wirkung, sodass, sofern noch nicht geschehen, ein Anspruch auf eine dementsprechend anteilige Vergütung dennoch besteht.⁹³⁴

⁹²⁹ RG, Urteil v. 31.3.1908 (II 603/07) RGZ 68, 223–228 (225 ff.); Drygala, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 103 Rn. 6 f.; Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 103 Rn. 20 ff. (21); Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 103 Rn. 5 f.

⁹³⁰ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 103 Rn. 43 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 103 Rn. 17; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 103 Rn. 40 ff.

⁹³¹ Zu weiteren Einzelheiten vgl. Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 103 Rn. 59 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 103 Rn. 17; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 103 Rn. 63 ff. Sollte man dennoch einen wichtigen Grund fordern, genügt dafür jedenfalls die Herabsetzung der Vergütung durch die Hauptversammlung; Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 33; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 113 Rn. 37.

⁹³² Siehe hierzu soeben sowie Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 103 Rn. 63.

⁹³³ Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 103 Rn. 56 ff.; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 103 Rn. 16; Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 103 Rn. 62, 66 f.

⁹³⁴ Dies gilt sowohl für feste wie auch variable, im Besonderen also erfolgsorientierte, Vergütung; vgl. Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 103 Rn. 21, § 113 Rn. 47; Hopt/Roth, in: Großkomm AktG⁴, § 113 Rn. 71; Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 113 Rn. 37.

cc. Anspruch aus dem Anstellungsvertrag

Anders als nach allgemeiner Auffassung insbesondere im Vereins- und Stiftungsrecht ist das Verhältnis zwischen Aufsichtsrat und Aktiengesellschaft nach nunmehr herrschender Auffassung⁹³⁵ ein ausschließlich korporatives und verdrängt damit alle diesbezüglichen (anstellungs-) vertraglichen Konstruktionen dergestalt, dass diese von Anfang an nichtig sind.⁹³⁶ Damit ist konzeptionell ausgeschlossen, für den Aufsichtsrat einen Vergütungsanspruch auf einen Anstellungsvertrag zu stützen und sei es auch nur alternativ.

In Verbindung mit der Möglichkeit einer Absenkung der Vergütung nach § 113 Abs. 1 S. 4 AktG ergibt sich daraus eine strukturelle Schwäche des Vergütungsanspruchs für Aufsichtsräte: die fehlende und rechtlich kaum herstellbare Sicherheit der Dauerhaftigkeit dieses Anspruchs, insbesondere, da sich die Hauptversammlung als hierzu zuständiges Organ durch eine hohe personelle Fluktuation und damit potentiell einhergehenden Meinungsumschwüngen auszeichnet.⁹³⁷ Abgeschwächt wird dieser Effekt durch die – u.U. dogmatisch aus Aspekten des Vertrauensschutzes begründete – Fortzahlung der Vergütung für das laufende Geschäftsjahr sowie durch den Vergleich mit der ordentlichen Kündigung eines Anstellungsvertrags in den Fällen angestellter Organpersonen, die regelmäßig auch keine längeren Schutzfristen bieten dürfte.⁹³⁸

2. Vergütung bei der GmbH

a. Geschäftsführer

aa. Rechtsverhältnis zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft

Auch bei der GmbH lässt sich die rechtliche Beziehung zwischen Organwalter und Gesellschaft nach überwiegender Auffassung gedanklich in die beiden Rechtsverhältnisse Organstellung und Anstellung auftrennen.⁹³⁹ Die Bestellung begründet dabei wie gehabt die rein

⁹³⁵ Siehe hierzu bereits oben C.IV.1.b.aa, S. 153.

⁹³⁶ Spindler, in: Spindler/Stilz-AktG³, § 113 Rn. 35.

⁹³⁷ Dennoch ist es allein aus dem Zusammenspiel mit dem Gemeinnützigkeitsrecht wichtig, diesen Zahlungen einen Anspruchscharakter beizumessen, da ansonsten der Grundsatz der Selbstlosigkeit verletzt sein kann. Siehe hierzu genauer unten Zweiter Teil B.II.3.b.aa, S. 236 f.

⁹³⁸ Erfolgt die Herabsetzung oder der Entzug der Vergütung relativ früh im Geschäftsjahr, kann die Fortzahlung sogar die Fristen der ordentlichen Kündigung merklich übersteigen.

⁹³⁹ Ganz h.M.: Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 44; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 248; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 32 ff.; K. Schmidt, § 36 II 2 c) (S. 1073); Spitaler/Niemann, Rn. 15; Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 39; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 12 ff., 163. A.A. wiederum Baums, Geschäftsleitervertrag, S. 3 ff.

organschaftliche Beziehung zwischen GmbH und Geschäftsführer, mit Rechten und Pflichten, wie sie durch die Gesellschaftsverfassung – also Gesellschaftsvertrag und gesetzliche Vorgaben – ausgeformt sind.⁹⁴⁰

Daneben kann ein schuldrechtliches Verhältnis – regelmäßig dienstvertragliche Geschäftsbesorgung oder seltener Auftrag – treten, welches die organschaftlichen Pflichten je nach Inhalt konkretisiert, weiter ausgestaltet oder sogar ergänzt, und insofern eine rechtlich zunächst eigenständige (wenn auch nicht inhaltlich isolierte) Regelung darstellt.⁹⁴¹ Dies entspricht der für die AG in § 84 AktG explizit verankerten Trennung.⁹⁴² Als Besonderheit der teilweise personalistisch geprägten (kleinen) GmbH wird demgegenüber aber insoweit eine Ausnahme hiervon gemacht, als Gesellschafter-Geschäftsführer betroffen sind.⁹⁴³ Legt insbesondere die Satzung fest, dass Teil der (mitgliedschaftlichen) Pflichten – in Korrespondenz zu dem Gewinnanspruch aus § 29 GmbHG – die Mitwirkung an der Geschäftsführung sein soll, so wäre ein diesbezüglicher (entgeltlicher) Anstellungsvertrag nach teilweiser Ansicht nicht nur nicht erforderlich, sondern schlicht ohne Regelungsgehalt.⁹⁴⁴

Insofern ist die Dichotomie der rechtlichen Beziehung zwischen Geschäftsführungs- bzw. Vertretungsorgan und Körperschaft für die GmbH nicht so eindeutig wie für die AG. Gerade für die gemeinnützig tätige GmbH relativiert sich dieses Problem allerdings, weil eine Fremdorganschaft die häufigere Form der Geschäftsführung darstellen dürfte. Dies ergibt sich einerseits aus dem Ausschluss der Gewinnausschüttung an die Gesellschafter, die ansonsten als Gegengewicht und damit Rechtfertigung für die mitgliedschaftliche Geschäftsführungspflicht fungiert, andererseits aus der oftmalsigen Eingliederung einer gGmbH in eine nachrangige Konzernebene mit Muttergesellschaften in der Eigentümerstellung.

Einen Vergütungsanspruch kann folglich bereits die organschaftliche Stellung begründen, allerdings nur, wenn dies im Gesellschaftsvertrag in zumindest hinreichend bestimmbarem Umfang festgeschrieben wurde, da entsprechende Regelungen, die von einer Vergütung der Geschäftsführer – und sei es nur konkludent – ausgehen, im Gegensatz zur AG im GmbHG

⁹⁴⁰ Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 43 ff.; Roth, in: Roth/Altmeppen⁸, § 46 Rn. 19 ff. (23); K. Schmidt, § 36 II 2 b) (S. 1072); Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 78 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 12 ff.; Entwicklungslinien der höchstrichterlichen Rspr. bei Goette, DStR 1998, 938.

⁹⁴¹ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 73 ff.; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 248 ff.; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 229 ff. Sehr anschaulich zu diesem Verhältnis Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 16.

⁹⁴² Im GmbHG findet sich etwa in § 38 Abs. 1 eine Formulierung, die jedenfalls für den Widerruf der Bestellung in eine ähnliche Richtung geht. Teils wird deshalb die Trennungstheorie für die GmbH auch auf diesen Wortlaut gestützt: siehe nur Goette, DStR 1998, 938 (938).

⁹⁴³ Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 250; Spitaler/Niemann, Rn. 20; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 15 ff.

⁹⁴⁴ Goette, DStR 1998, 938 (938); Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 39: „wird ein Gesellschafter [...] zum Geschäftsführer bestellt, so wird es oft keinen Anstellungsvertrag geben“; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 13: „nicht erforderlich, ges[ellschafts]rechtlich oft auch nicht sinnvoll“. Die Unterscheidung zwischen Anstellung und Ausschüttung kann aber jedenfalls beim Empfänger ertragsteuerlich große Unterschiede bedeuten; vgl. im Kontext von Familienstiftungen Frieling/Jedicke/Schröder, DStZ 2013, 205 (207 f.).

fehlen.⁹⁴⁵ Üblicherweise ergibt sich ein Vergütungsanspruch aber erst aus einem Anstellungsvertrag.⁹⁴⁶

bb. Anspruch aus dem Organverhältnis

(1) Wirksame Bestellung

Die Organanstellung als Geschäftsführer wird durch Bestellung begründet. Amtswalter kann dabei nur werden, wer die persönlichen Voraussetzungen des § 6 GmbHG erfüllt.⁹⁴⁷ Nach der gesetzlichen Regelung der §§ 6 Abs. 3, 46 Nr. 5 GmbHG liegt die Kompetenz zur Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern, die nicht bereits durch den Gesellschaftsvertrag bestellt wurden, bei der Gesellschafterversammlung (§ 48 GmbHG). Auch wenn diese grundsätzlich nicht gesetzlicher Vertreter der Gesellschaft ist, hat sie in diesen Konstellationen Vertretungsmacht gegenüber zukünftigen Geschäftsführern.⁹⁴⁸ Beim Bestehen eines Aufsichtsrats kann die Kompetenz durch Regelung im Gesellschaftsvertrag auch diesem übertragen werden.⁹⁴⁹

Der Bestellungsakt selbst ist nach herrschender Auffassung ein entweder zweiseitiges, also vertragsähnliches, oder zumindest mitwirkungsbedürftiges einseitiges Rechtsgeschäft.⁹⁵⁰ Die

⁹⁴⁵ So jedenfalls im Grunde wohl Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 346; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 13; kritischer Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 87. Zur dogmatischen Begründung der in diesem Zusammenhang ebenfalls bestehenden Aufwendungersatzansprüche siehe Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 62. Zum Vorrang dieser Satzungsbestandteile gegenüber anstellungsvertraglichen Regelungen siehe nur Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 274 f.

⁹⁴⁶ Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 87; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 60, 182 ff. Dies hat regelmäßig insbesondere beim Gesellschafter-Geschäftsführer (auch) steuerliche Gründe, weil die Vergütung ohne entsprechenden im Vorhinein eindeutig bestimmten (i.e. schriftlichen) Vertrag von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird: BFH, Urteil v. 28.10.1987 (I R 110/83) BStBl II 1988, 301 (=BFHE 152, 74); Herlinghaus, GmbHR 2003, 373 (381 ff.); Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 262, 308 ff.; Spitaler/Niemann, Rn. 20 ff. Siehe genauer unten Zweiter Teil B.II.3.a.cc, S. 234 ff.

⁹⁴⁷ Siehe hierzu bereits genauer oben C.III.1.a.bb(2), S. 125 sowie zu den negativen Merkmalen in Abs. 2 die inhaltsgleichen Vorschriften bei der AG: C.IV.1.a.bb(1)(a)(bb), S. 137.

⁹⁴⁸ Hüffer/Schürnbrand, in: Ulmer-GmbHG², § 46 Rn. 53; Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 48; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 46 Rn. 34.

⁹⁴⁹ Altmeyen, in: Roth/Altmeyen⁸, § 6 Rn. 59; Fastrich, in: Baumbach/Hueck²¹, § 6 Rn. 30; Goette, DStR 1998, 938 (938); Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 30; Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 41. Ebenso ist – trotz Fehlens entsprechender gesetzlicher Regelungen – eine Notbestellung durch das zuständige Gericht analog zu § 29 BGB nach h.M. möglich: Fastrich, in: Baumbach/Hueck²¹, § 6 Rn. 32; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 40; Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 54 ff. Umstritten ist die Bestellungskompetenz Dritter (also Konzernmütter oder Behörden), nach überwiegender Ansicht ausgeschlossen ist die Verlagerung auf Kooptation durch andere Geschäftsführer: statt aller Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 41 m.w.N.

⁹⁵⁰ Roth, in: Roth/Altmeyen⁸, § 46 Rn. 23, 25; zwischen Beschluss und dessen Äußerung differenzierend Hüffer/Schürnbrand, in: Ulmer-GmbHG², § 46 Rn. 55; bewusst indifferent Liebscher, in: MüKo-GmbHG², § 46 Rn. 108. Insofern ähnelt dieser dogmatische Disput der Diskussion bei der AG: siehe oben C.IV.1.a.aa(1), S. 134.

Gesellschafter beschließen – innergesellschaftlich – mit gem. § 47 Abs. 1 GmbHG grundsätzlicher einfacher Mehrheit, welche Person Geschäftsführer werden soll, und erklären dieser gegenüber nach außen ihre Bestellung.⁹⁵¹ Diese bedarf allerdings – alleine schon aufgrund der durch sie eingegangenen Pflichten – zur Wirksamkeit der (zumindest konkludenten) prinzipiell formlosen Annahme⁹⁵² durch den Betroffenen und gem. § 39 Abs. 1 GmbHG der Eintragung ins Handelsregister.⁹⁵³

(2) Vergütungsregelung

Aus der Organstellung allein folgt bei der GmbH allerdings – wie soeben dargestellt – nicht zwingend und per se ein Vergütungsanspruch, sodass es bei Fehlen eines Anstellungsvertrags einer (zumindest eröffnenden) Regelung im Gesellschaftsvertrag bedarf. Auch auf das reine Organverhältnis kann unter Umständen § 612 BGB Anwendung finden, auch wenn dies regelmäßig zeitgleich zur Begründung eines jedenfalls konkludenten Anstellungsvertrags führen dürfte, der sodann zumindest als konkurrierender Rechtsgrund für den Vergütungsanspruch fungiert.⁹⁵⁴ Ebenso kann sich eine Vergütung selbst bei unwirksamer Bestellung aus den Grundsätzen der faktischen oder fehlerhaften Organstellung ergeben.⁹⁵⁵

(3) Erlöschen des Anspruchs

Liegt der Anspruch auf Vergütung im Organverhältnis begründet, so erlischt der Anspruch auf die fortwährend die geschäftsführende Tätigkeit abgeltende Vergütung mit der Beendigung dieses Verhältnisses oder wenn dieses dahingehend umgestaltet wird, dass – etwa im Zuge einer Satzungsänderung – die Organtätigkeit in Zukunft unentgeltlich ausgeübt wird.⁹⁵⁶

(a) Abberufung

Auch bei der GmbH ist die Abberufung – bzw. der „Widerruf der Bestellung“ – die einseitig durch die Gesellschaft (gestalterisch) ausgeübte Beendigung der Organstellung mit Wirkung

⁹⁵¹ Hüffer/Schürnbrand, in: Ulmer-GmbHG², § 46 Rn. 54; Liebscher, in: MüKo-GmbHG², § 46 Rn. 104 ff.; Roth, in: Roth/Altmeppen⁸, § 46 Rn. 23; Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 47 ff.

⁹⁵² Hüffer/Schürnbrand, in: Ulmer-GmbHG², § 46 Rn. 56; Liebscher, in: MüKo-GmbHG², § 46 Rn. 108; Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 47, 49; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 10.

⁹⁵³ Letztere ist allerdings ohne konstitutive Wirkung, vgl. Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 39 Rn. 8; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 39 Rn. 24. Zu weiteren Einzelheiten bei der Bestellung vgl. Fastrich, in: Baumbach/Hueck²¹, § 6 Rn. 28; Hüffer/Schürnbrand, in: Ulmer-GmbHG², § 46 Rn. 51 ff.; Liebscher, in: MüKo-GmbHG², § 46 Rn. 98 ff. Gleiches gilt auch für den umgekehrten Akt, die Abberufung (zu dieser genauer sogleich): Goette, DStR 1998, 938 (939); Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 38 Rn. 99 f.

⁹⁵⁴ Zur Rolle des § 612 BGB genauer siehe sogleich unter C.IV.3, S. 176 ff.

⁹⁵⁵ Siehe hierzu Liebscher, in: MüKo-GmbHG², § 46 Rn. 110 ff.; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 41 f.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 8 f.

⁹⁵⁶ A.A. (keine Auswirkung auf laufende Amtszeit) aber wohl Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 38 Rn. 93.

ex nunc.⁹⁵⁷ Sie obliegt im Regelfall gem. § 46 Nr. 5 GmbHG – als umgekehrter Akt der Bestellung – der Gesellschafterversammlung.⁹⁵⁸ Der Widerruf der Bestellung erfolgt durch eine die Gesellschaft vertretende Erklärung gegenüber dem abzuberufenden Geschäftsführer und ist als gestaltende Willenserklärung empfangsbedürftig.⁹⁵⁹ Ihr geht, wie schon bei der Bestellung, ein entsprechender Beschluss des zuständigen Organs voraus.⁹⁶⁰

Grundsätzlich ist dies – im Unterschied zum Vorstand der AG⁹⁶¹ – jederzeit und grundlos möglich (§ 38 Abs. 1 GmbHG), kann aber gem. Abs. 2 im Gesellschaftsvertrag vom Vorliegen eines wichtigen Grundes oder anderen Voraussetzungen abhängig gemacht werden.⁹⁶² Bei den konkreten Anforderungen an einen solchen Grund gibt das Gesetz in Satz 2 beispielhaft und nicht abschließend eine grobe Pflichtverletzung oder die Unfähigkeit zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung vor. Es kommt aber im Speziellen auf die genaue Formulierung der gesellschaftsvertraglichen Vorgaben und die tatsächlichen Umstände im Einzelfall an.⁹⁶³

Grundsätzlich ist die Abberufung vom Schicksal einer etwaigen Anstellung oder anderweitiger Verträge unabhängig, wie § 38 Abs. 1 GmbHG explizit festhält, allerdings kann auch in einer Kündigungserklärung je nach den Umständen im Einzelfall eine konkludente Abberufung enthalten sein, zumal deren Voraussetzungen regelmäßig in denjenigen der Kündigung mit erfüllt sein sollten. Zudem dürften (insbesondere Fremd-) Geschäftsführer an einer weiteren rein organschaftlichen Amtsausübung nach Verlust ihrer Privilegien aus dem Anstellungsvertrag regelmäßig kaum Interesse haben dürften.⁹⁶⁴

(b) Sonstige Beendigungsgründe

Sonstige Beendigungsgründe, durch die das korporationsrechtliche Verhältnis automatisch und unmittelbar endet, sind der Wegfall der persönlichen Anforderungen aus § 6 GmbHG,

⁹⁵⁷ Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 38 Rn. 9; U. H. Schneider/Sven H. Schneider, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 38 Rn. 32; Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 38 Rn. 50.

⁹⁵⁸ Altmeyen, in: Roth/Altmeyen⁸, § 38 Rn. 11 f.; Goette, DStR 1998, 938 (939 f.); K. Schmidt, S. 417; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 38 Rn. 24 f. Obige Ausführungen zu den alternativen Zuständigkeiten gelten insofern entsprechend.

⁹⁵⁹ Zur Rechtsnatur dieser Erklärung sehr ausführlich Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 38 Rn. 39 ff.

⁹⁶⁰ Altmeyen, in: Roth/Altmeyen⁸, § 38 Rn. 18 ff.; Goette, DStR 1998, 938 (939 f.); Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 38 Rn. 28 ff.; Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 38 Rn. 24 f.

⁹⁶¹ Vgl. die Voraussetzungen bei § 84 Abs. 3 AktG sowie C.IV.1.a.bb(4)(c)(aa), S. 150.

⁹⁶² Altmeyen, in: Roth/Altmeyen⁸, § 38 Rn. 28 f.; Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 38 Rn. 103 f.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 38 Rn. 3, 7 ff. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern ist dies typischer als bei Fremdorganen, so jedenfalls Goette, DStR 1998, 938 (939).

⁹⁶³ Zu den – teils sehr kasuistischen – Einzelheiten der hieraus folgenden Interessenabwägung siehe ders., DStR 1998, 938 (940 f.); Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 38 Rn. 83 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 38 Rn. 7 ff., 12 ff.

⁹⁶⁴ Im Grunde gleicht diese Problematik derjenigen bei den anderen Körperschaften, speziell der AG: vgl. BGH, Urteil v. 24.11.1980 (II ZR 182/79) BGHZ 79, 38–44 (41 f.); siehe außerdem Altmeyen, in: Roth/Altmeyen⁸, § 38 Rn. 7; Goette, DStR 1998, 938 (941); Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 38 Rn. 88 (insbesondere für Amtsniederlegung bei Kündigung durch den Geschäftsführer selbst). Genauer zu solchen Neben- oder Wechselwirkungen sogleich im Rahmen der Beendigung des Anstellungsverhältnisses.

der Eintritt von auflösenden Bedingungen oder sonstigen Befristungen⁹⁶⁵, die einvernehmliche Aufhebung⁹⁶⁶ sowie der Tod des Geschäftsführers⁹⁶⁷. Auch die Amtsniederlegung ist nach nunmehr herrschender Meinung selbst dem Alleingeschäftsführer an und für sich ohne besonderen Grund möglich. Sie erfolgt durch Erklärung gegenüber dem zuständigen Organ, regelmäßig der Gesellschafterversammlung.⁹⁶⁸

cc. Anspruch aus dem Anstellungsverhältnis

Typischerweise ist ein Vergütungsanspruch das Kernelement eines die Organbeziehung des (insbesondere Fremd-) Geschäftsführers ergänzenden Anstellungsvertrags.⁹⁶⁹ Typenmäßig ist er bei Vergütung regelmäßig als Dienstvertrag mit Geschäftsbesorgungsscharakter (§§ 611 ff., 675 BGB), nicht aber als Arbeitsvertrag⁹⁷⁰, bei Unentgeltlichkeit als Auftrag (§§ 662 ff. BGB) ausgestaltet.⁹⁷¹

(1) Wirksame Anstellung

Die Kompetenz zu Abschluss und Änderung dieses formlos⁹⁷² gültigen Vertrags ist nach allgemeiner Auffassung als Annexkompetenz prinzipiell deckungsgleich mit derjenigen der Bestellung; im gesetzlichen Regelfall obliegt sie folglich der Gesellschafterversammlung.⁹⁷³ Be-

⁹⁶⁵ Goette, DStR 1998, 938 (939); Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 38 Rn. 68; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 38 Rn. 81 f., 85.

⁹⁶⁶ Goette, DStR 1998, 938 (941); Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 38 Rn. 71; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 38 Rn. 88.

⁹⁶⁷ Goette, DStR 1998, 938 (939); Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 38 Rn. 83; Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 38 Rn. 69.

⁹⁶⁸ BGH, Urteil v. 8.2.1993 (II ZR 58/92) BGHZ 121, 257–262 (260 f.); Altmeyen, in: Roth/Altmeyen⁸, § 38 Rn. 77 ff.; Goette, DStR 1998, 938 (941 f.); K. Schmidt, § 36 II 2 b) (S. 1072); Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 38 Rn. 53 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 38 Rn. 86 ff.

⁹⁶⁹ Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 163 sprechen anschaulich von „Rechtsbeziehungen neben [dem] Organverhältnis“. Dies unterstreicht auch die rechtliche Unmöglichkeit, durch einen Dienstvertrag die Kernbestandteile des organschaftlichen Pflichtverhältnisses – etwa in Haftungsbelangen – zu modifizieren: Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 236 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 171.

⁹⁷⁰ Altmeyen, in: Roth/Altmeyen⁸, § 6 Rn. 76 ff.; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 278 ff. (zu Ausnahmen siehe Rn. 286 ff.); Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 230.

⁹⁷¹ Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 230; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 172; zu weiteren Einzelheiten siehe ebd. Rn. 174 ff.

⁹⁷² Altmeyen, in: Roth/Altmeyen⁸, § 6 Rn. 73; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 336 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 168; selbst die Vereinbarung einer Schriftform wird bei einverständlicher Aufnahme der vertragsgegenständlichen Tätigkeit obsolet: BGH, Urteil v. 27.1.1997 (II ZR 213/95) DStR 1997, 459–460 (460).

⁹⁷³ Vgl. ders., Urteil v. 24.11.1980 (II ZR 182/79) BGHZ 79, 38–44 (42); Altmeyen, in: Roth/Altmeyen⁸, § 6 Rn. 79, 81; Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (4); Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 254 f.; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 325; K. Schmidt, § 36 II 2; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 167. Ansonsten siehe zu dieser allgemeinen Auffassung Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (495 f.) sowie bereits oben zum Verein A.II.3.b.aa, S. 31.

züglich des Zustandekommens gelten die allgemeinen Regeln zum Vertragsschluss, typischerweise wird allerdings nicht der gesamte Gesellschafterkreis gemeinsam – wie eigentlich rechtlich gefordert – in Vertretung der Gesellschaft aktiv werden, sondern etwa einen einzelnen Gesellschafter bevollmächtigen.⁹⁷⁴

(2) Notwendigkeit wirksamer Bestellung

Ob die wirksame Bestellung eine Voraussetzung für das reale Bestehen eines Vergütungsanspruchs aus dem Anstellungsvertrag ist, ist aufgrund der Abstraktion zwischen beiden Rechtsverhältnissen prinzipiell zu verneinen.⁹⁷⁵ Wenn der Abschluss des Anstellungsvertrags lediglich konkludent in der Bestellung enthalten war, kommt es zu dessen Bestehen zwar auf dieselben rechtlichen Tatsachen an, die auch für die wirksame Bestellung relevant sind, allerdings können die daraus folgenden Wertungen dennoch divergieren.⁹⁷⁶

(3) Vertrags- und Anspruchsinhalt

(a) Grundsätzlich

Wird ein Anstellungsvertrag abgeschlossen, so beinhaltet er üblicherweise eine explizite und inhaltlich entsprechend ausdifferenzierte Regelung über die Vergütung der geschäftsführenden Tätigkeit. Deren Inhalt, sowohl in Anbetracht der jeweiligen Vergütungsarten als auch deren jeweiliger Höhe, ist im Grunde zwischen den Parteien frei verhandelbar.⁹⁷⁷ Neben fester monatlicher Vergütung sind weitere Bestandteile – auch variable⁹⁷⁸ – prinzipiell üblich, selbst Versorgungsansprüche, die erst nach ordnungsgemäßer Beendigung der aktiven Organbeziehung ausgezahlt werden.⁹⁷⁹ Auch ein prinzipieller Aufwendersatzanspruch lässt sich dem

⁹⁷⁴ Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 325; U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 312; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 167.

⁹⁷⁵ Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 341; U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 306, 457; dies trifft selbst dann zu, wenn man mit *Reuter* die Bestellung als Erfüllungsgeschäft der Anstellung ansieht: Reuter, in: FS Zöllner, 487–502 (493 f.). Zu den Grenzen der individualvertraglichen Festlegung eines Anspruchs auf Bestellung im Anstellungsvertrag gegen die Gesellschaft siehe U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 306; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 18.

⁹⁷⁶ Anders ist dies natürlich, wenn die wirksame Bestellung explizit oder in durch Auslegung ermittelbarer Weise zur aufschiebenden Bedingung des Anstellungsvertrags geworden ist.

⁹⁷⁷ Altmeyers, in: Roth/Altmeyers⁸, § 6 Rn. 91; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 302; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 349; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 63, 182. Ein gewisses strukturelles Defizit in der Verhandlungsposition, gerade gegenüber dem Vorstand einer AG, sieht K.-P. Martens, ZHR 169 (2005), 124–154 (128) für zum Geschäftsführer aufgestiegene Angestellte. Zum Problem des Selbstkontrahierens eines herrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers siehe BFH, Urteil v. 31.7.1974 (I R 42/72) BFHE 114, 32 (=BB 1975, 126); Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (4 f.).

⁹⁷⁸ Eine anschauliche Übersicht hierzu bieten Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 314 ff.; U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 312.

⁹⁷⁹ Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 337 ff.; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 349, 399 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 188 f., 194.

Anstellungsvertrag regelmäßig aus den §§ 670, 611, 675 BGB entnehmen.⁹⁸⁰ Diese Ansprüche stehen dem Geschäftsführer auch bei einem an sich fehlerhaften Anstellungsvertrag – bis zur Geltendmachung dessen Fehlerhaftigkeit – zu, wenn das Amt mit Wissen des Anstellungsorgans dennoch (de facto) angetreten wurde.⁹⁸¹

(b) Beschränkungen für die Vergütungsvereinbarung

Nicht nur für die gGmbH, auch ganz allgemein bestehen indes nicht nur faktische, sondern bestimmte (gesellschafts-) rechtliche Grenzen für die Entlohnung der Geschäftsführertätigkeit.

(aa) Vorgaben in der Satzung

Beschränkungen der Höhe der Geschäftsführervergütung können bereits im Gesellschaftsvertrag festgelegt werden. Diese müssen nicht einmal explizit erfolgen, bei gemeinnützigen Organisationen genügt ein aus der Umsetzung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit folgender Schluss, dass die Gesellschaftsverfassung gemeinnützigen Vorgaben genügen soll, um entsprechende Regelungen zwingend so auszulegen, dass sie gemeinnützigen Vorgaben inklusive der Angemessenheit der Organbezüge entsprechen sollen. Bei der GmbH dürfte hierzu im Einzelfall schon ausreichen, dass als Firma eine Bezeichnung als „gGmbH“ gewählt wird. Die Wertungen der AO werden insofern auch zivilrechtlich verbindlich.⁹⁸²

(bb) Allgemeine Angemessenheit

Die ansonsten zu berücksichtigende gesetzliche absolute Ober- und Untergrenze einer angemessenen Vergütung stellt die Sittenwidrigkeit gem. § 138 BGB dar.⁹⁸³ Da deren Voraussetzungen⁹⁸⁴ aber denkbar hoch sind, gibt es bisweilen Versuche, auch weniger schwer darzulegenden Ausuferungen eine zivilrechtliche Wirksamkeit zu versagen.

⁹⁸⁰ Altmeyden, in: Roth/Altmeyden⁸, § 6 Rn. 108; U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 375 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 62. Dort auch dazu, dass sich dieser ebenso aus dem reinen Organverhältnis nach § 713 BGB (i.V.m. § 110 HGB) analog ergibt.

⁹⁸¹ Dies leitet sich vom Grundsatz des fehlerhaften Arbeitsverhältnisses ab. Vgl. Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 276 f.; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 341 ff.; U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 347.

⁹⁸² Siehe zu diesem Mechanismus, wonach die in der AO geregelten (steuerlichen) Anforderungen durch die Vorgabe der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit zum universellen Organisationsrecht des Dritten Sektors avancieren, bereits soeben im Kontext des AG-Vorstands C.IV.1.a.bb(3)(a), S. 140 sowie ausführlich im Rahmen der vereinsrechtlichen Ausführung oben A.III, S. 77 ff.

⁹⁸³ Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 302; U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 350; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 182 f.

⁹⁸⁴ Siehe Ellenberger, in: Palandt⁷⁷, § 138 Rn. 7 ff.; Kort, DStR 2007, 1127 (1129); GmbH-spezifisch Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 302; Wilhelm, S. 152 ff.

§ 87 AktG⁹⁸⁵ kann indes aufgrund seiner besonderen Entstehungs- und Änderungsgeschichte nicht auf die GmbH angewandt werden.⁹⁸⁶ Allerdings lassen sich vergleichbare Maßstäbe über die gesellschaftlichen Treuepflichten oder ähnliche Mechanismen herleiten.⁹⁸⁷ Was in diesen Konstellationen allerdings der genaue Inhalt dieser Maßstäbe ist, lässt sich noch weniger verallgemeinert feststellen, als ohnehin für eine Angemessenheit gilt, die das Gesetz – wie im Falle der AG⁹⁸⁸ – festschreibt.

Teilweise werden in der gesellschaftsrechtlichen Rechtsprechung und Literatur in Anlehnung an die Finanzrechtsprechung die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung als Begrenzung für die Höhe der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge genannt.⁹⁸⁹ Bisweilen kann dabei der Eindruck entstehen, dass es sich dabei um zivilrechtliche Grundsätze handelt, die unabhängig von ihren steuerrechtlichen Mechanismen auch gesellschaftsrechtlich eine solche Bedeutung haben, dass ihre Einhaltung eo ipso unmittelbare Organpflicht ist.⁹⁹⁰ Auch wenn

⁹⁸⁵ Siehe oben C.IV.1.a.bb(3)(b), S. 141 ff.

⁹⁸⁶ Vgl. die Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses zum VorstAG (BT-Drs. 16/13433, 16); Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 303 f.; Mohr, GmbHR 2011, 402 (402); U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 351; sehr ausführlich Wilhelm, S. 181 ff. Insofern spricht Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 349 berechtigterweise davon, dass es in der GmbH „keine allgemeine Angemessenheitsregel“ gibt. Dies schließt aber nicht aus, dass es einen solchen Maßstab im Einzelnen außerhalb der expliziten Regelungen des GmbHG geben kann. So auch Mohr, GmbHR 2011, 402 (402 f.), der in diesem Zusammenhang so weit geht, die Existenz eines „allgemeinen gesellschaftsrechtlichen Grundsatz[es] der Angemessenheit“ anzunehmen; ähnlich, aber diesen in § 87 Abs. 1 AktG als „Leitmaßstab für [...] Unternehmen anderer Rechtsform“ erblickend: U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 352.

⁹⁸⁷ BGH, Versäumnisurteil v. 21.7.2008 (I ZR 39/07) NZG 2008, 783–785 (784 f.); dazu auch Wackerbarth, GmbHR 2009, 65; zu den Entwicklungslinien der Rechtsprechung Fleischer, WM 2003, 1045 (1050, 1056); Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 307; Mohr, GmbHR 2011, 402 (402 f.); Wilhelm, S. 116 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 183. Wird die wechselseitige Treuepflicht der Gesellschafter zur Rechtsgrundlage dieser Angemessenheit gemacht, muss natürlich abermals zwischen Gesellschafter- und Fremd-Geschäftsführern differenziert werden. Vgl. etwa BGH, Urteil v. 14.5.1990 (II ZR 126/89) BGHZ 111, 224–229 (227) (=NJW 1990, 2625). Für letztere – sowie für Minderheits-Gesellschaftergeschäftsführer – lässt sich die Angemessenheit in dem Fall aber auf den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz stützen: Mohr, GmbHR 2011, 402 (403); Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 363.

⁹⁸⁸ Vgl. § 87 Abs. 1 bzw. § 113 Abs. 1 S. 3 AktG sowie genauer die Ausführungen hierzu bei C.IV.1.a.bb(3)(b), S. 141 ff. bzw. C.IV.1.b.bb(2), S. 156 ff.

⁹⁸⁹ Siehe etwa BGH, Urteil v. 14.5.1990 (II ZR 126/89) BGHZ 111, 224–229 (=NJW 1990, 2625); U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 354 f.; Spitaler/Niemann, Rn. 184 ff.; Tänzer, BB 2004, 2757; P. Zimmermann, DB 2003, 786 (786).

⁹⁹⁰ So z.B. der unkommentierte Parteivortrag bei BGH, Urteil v. 14.5.1990 (II ZR 126/89) BGHZ 111, 224–229 (224 f.) (=NJW 1990, 2625); ebenfalls zumindest in Teilen die vGA missverständlich – wenn auch in Anführungszeichen – als *gesellschaftsrechtlichen* Begriff anführend Bitter, ZHR 168 (2004), 302–351 (312 ff.). Besser: Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 184 (ff.): steuerliche Gesichtspunkte prägen Vergütungshöhe; außerdem Geißler, GmbHR 2003, 394 (395); Kohlhepp, § 1 Rn. 92; Neumann, S. 9 f.; Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 147, die zumindest zwischen einer „handelsrechtlichen“ und einer „steuerrechtlichen“ vGA differenzieren. Sogar – aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen – rechtsformspezifisch differenzierend: Müller, DStJG 17 (1994), 289–319 (293 ff.).

sich eine zivilrechtliche Haftung der Organwalter durchaus auf einen Verstoß gegen Sorgfaltspflichten in Bezug auf die Geschäftsführung in steuerlichen Belangen stützen lässt,⁹⁹¹ darf darüber nicht vergessen werden, dass es sich hierbei im Kern um steuerrechtliche Maßstäbe handelt, die prinzipiell keinen Einfluss auf die zivilrechtliche Wirksamkeit von Vereinbarungen unverhältnismäßig hoher Vergütungen haben.⁹⁹² Eine Anwendung besagter Grundsätze auf die Gesamtbezüge eines Fremdgeschäftsführers kommt dabei ohnehin nicht gleichermaßen in Betracht.⁹⁹³

Bei gemeinnützigen Körperschaften besteht darüber hinaus überhaupt kein Bedürfnis für eine entsprechende (zivilrechtliche) Heranziehung der vGA-Grundsätze, da – wie soeben dargestellt – durch die Vorgaben der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit notwendigerweise die Regelungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 3 AO in die Satzung implementiert werden.⁹⁹⁴ Deren Inhalt deckt sich ohnehin mit den aus dem Verbot verdeckter Gewinnausschüttungen folgenden Beschränkungen und kann in Teilen noch über diese hinausgehen.

(cc) Kapitalerhaltung

Mit der Pflicht zur Kapitalerhaltung findet sich in § 30 Abs. 1 S. 1 und 2 GmbHG ein spezieller gesellschaftsrechtlicher Begrenzungstatbestand, der ebenfalls bei einer unangemessenen Vergütung einschlägig sein kann.⁹⁹⁵ Da sich die Norm allerdings nur auf Auszahlungen an die Gesellschafter bezieht, kann sie nur auf die Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers angewandt werden.⁹⁹⁶ Bei gemeinnützigen Gesellschaften werden diese Fälle jedoch

⁹⁹¹ Das ist im Speziellen dann der Fall, wenn als Teil des organschaftlichen Pflichtenkreises eine Pflicht zur Einhaltung der relevanten steuerrechtlichen Vorgaben für das Organmitglied besteht, was durch explizite gesellschaftsvertragliche Regelungen – aber auch konkludent – erfolgen kann. Siehe hierzu etwa Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 299; Priester, GmbHR 1999, 149 (151); van Randenborgh, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 4 Rn. 50; zur Stiftung Hüttemann, in: Dt. Stiftungswesen, 191–213 (210). Ders., BRJ 02/2014, 127 (131) spricht in diesem Zusammenhang anschaulich davon, dass diese Pflichten dabei „transformiert“ werden; für eine grundsätzliche Erstreckung der allgemeinen Legalitätspflicht auf die Einhaltung der (steuerrechtlichen) Vorgaben der Gemeinnützigkeit bei gemeinnützigen Stiftungen Hüttemann/Rawert, in: Staudinger²⁰¹⁷, § 86 Rn. 57 f. Vgl. außerdem die rein steuerrechtlichen Vorgaben an Organwalter in §§ 34, 69 AO.

⁹⁹² Pointiert etwa U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 353; Spitaler/Niemann, Rn. 9 ff. Daher werden diese Maßstäbe im Zweiten (steuerrechtlichen) Teil dieser Arbeit behandelt: C, S. 243 ff. Gleiches gilt selbstverständlich für die Unabhängigkeit strafrechtlicher Bewertung: vgl. Mohr, GmbHR 2011, 402 (403 ff.).

⁹⁹³ Zu den erhöhten Anforderungen an beherrschende Gesellschafter als Geschäftsführer im Rahmen der vGA siehe unten Zweiter Teil B.II.3.a.cc, S. 234 ff.

⁹⁹⁴ Dies erfolgt de facto regelmäßig durch die (entsprechende) Übernahme der §§ 3 und 4 der Musteratzung (Anlage 1 zu § 60 AO).

⁹⁹⁵ Siehe zu dessen Einschlägigkeit Altmeyen, in: Roth/Altmeyen⁸, § 6 Rn. 92; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 307; Mohr, GmbHR 2011, 402 (403); Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 353 ff.; U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 353; Wilhelm, S. 135; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 183. Zu den (sonstigen) allgemeinen Voraussetzungen siehe: Ekkenga, in: MüKo-GmbHG², § 30 Rn. 1 ff.; Fastrich, in: Baumbach/Hueck²¹, § 30 Rn. 13 ff.; Habersack, in: Ulmer-GmbHG², § 30 Rn. 25 ff.

⁹⁹⁶ Altmeyen, in: Roth/Altmeyen⁸, § 30 Rn. 24 ff.; Ekkenga, in: MüKo-GmbHG², § 30 Rn. 149 ff.; Fastrich, in: Baumbach/Hueck²¹, § 30 Rn. 51 f., 64. Nicht nur insofern ähnelt diese Differenzierung folglich auf der steuerrechtlichen Seite den Thematiken der vGA und Selbstlosigkeit; speziell

primär im Rahmen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 bzw. Nr. 2 AO als Verstoß gegen die Selbstlosigkeit erfasst, sodass die Anwendung der zivilrechtlichen Vorgaben ohnehin dahinter zurücksteht. Dies gilt umso mehr, als die Vorgaben der Gemeinnützigkeit deutlich strenger sind und jedwede Zahlung an die Gesellschafter in deren Eigenschaft als Mitglieder verbietet.⁹⁹⁷

(c) Nachträgliche Anpassung

Eine Anpassung der Vergütung und eine entsprechende Pflicht zur Vornahme der selbigen wird im Allgemeinen zugunsten der Gesellschaft, in Teilen auch in beide Richtungen – also Herabsetzung wie Erhöhung⁹⁹⁸ – angenommen, wenn die Situation der Gesellschaft hierzu entsprechenden Anlass gibt. Bei der Herabsetzung können zur Konkretisierung die hinter den Maßstäben des § 87 Abs. 2 AktG⁹⁹⁹ stehenden Rechtsgedanken herangezogen werden.¹⁰⁰⁰

(4) Beendigung des Anspruchs

Auch für die Beendigung des Vergütungsanspruchs aus dem Anstellungsvertrag des GmbH-Geschäftsführers kommen neben der einseitigen Beendigung durch die Gesellschaft oder den einzelnen Organwalter im Wege der Kündigung noch weitere Beendigungsgründe in Betracht.

zur GmbH: Herlinghaus, GmbHR 2003, 373 (381 ff.); Spitaler/Niemann, Rn. 9 ff.; Tänzer, GmbHR 1997, 16; ders., GmbHR 2003, 754; P. Zimmermann, DB 2003, 786. Deshalb gelten zur Feststellung einer Unangemessenheit prinzipiell die dortigen Maßstäbe, insbesondere der Fremdvergleich: Fastrich, in: Baumbach/Hueck²¹, § 30 Rn. 52; Geißler, GmbHR 2003, 394 (395 f.); U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 353; Tänzer, BB 2004, 2757 (2757); P. Zimmermann, DB 2003, 786 (787 ff., 789 f.); wobei teilweise weniger streng schematische Bewertungen vorgeschlagen werden: Mohr, GmbHR 2011, 402 (403); Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 357.

⁹⁹⁷ Genauer zu dieser Vorschrift siehe unten Zweiter Teil B.II, S. 225 ff.

⁹⁹⁸ Siehe etwa zum – sogar rückwirkenden – Anspruch auf Erhöhung: BGH, Versäumnisurteil v. 21.7.2008 (I ZR 39/07) NZG 2008, 783–785 (784); kritisch dazu aber Wackerbarth, GmbHR 2009, 65 (68 f.). Grundsätzlich für eine solche Möglichkeit: U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 369 f.

⁹⁹⁹ Siehe dazu C.IV.1.a.bb(3)(b), S. 141 ff.

¹⁰⁰⁰ Lunk/Stolz, NZA 2010, 121 (123 ff.); U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 371; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 187. Kritischer wohl Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 325; Steber, S. 39 ff. Die dogmatische Anknüpfung ergibt sich allerdings aus den Regelungen zum Wegfall der Geschäftsgrundlage oder – einmal mehr – aus der gesellschaftlichen Treuepflicht. So etwa Altmeyden, in: Roth/Altmeyden⁸, § 6 Rn. 93 f.; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 322 f.; Lunk/Stolz, NZA 2010, 121 (123); Mohr, GmbHR 2011, 402 (403); Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 370 ff.; Steber, S. 60 ff. Teilweise wird in Bezug auf die Rechtsgrundlage der Anpassung nicht unplausibel zwischen Fremd- und Gesellschafter-Geschäftsführer differenziert: Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 323; U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 370. Zur Frage des Stimmrechts des Gesellschafter-Geschäftsführers im Zusammenhang mit einem die Vergütungshöhe betreffenden Beschluss siehe BGH, Versäumnisurteil v. 21.7.2008 (I ZR 39/07) NZG 2008, 783–785; sowie kritisch Wackerbarth, GmbHR 2009, 65 (69 ff.).

(a) Kündigung

Aufgrund obiger Einordnung des Anstellungsvertrags als Dienstvertrag kann eine einseitige Beendigung nur unter Berücksichtigung der Vorgaben der §§ 620 ff. BGB erfolgen. Die Zuständigkeit hierzu ergibt sich typischerweise als Annexkompetenz zur Abberufung und obliegt damit nach dem gesetzlichen Regelfall des § 46 Nr. 5 GmbHG der Gesellschafterversammlung nach ihren Maßgaben zur Beschlussfassung und Erklärung nach außen.¹⁰⁰¹ § 623 BGB findet auf die Kündigung des Anstellungsvertrags aufgrund besagter Eigenart als Dienstvertrag keine Anwendung, sodass nach dem gesetzlichen Regelfall keinerlei Formerfordernisse bestehen.¹⁰⁰²

(aa) Ordentliche Kündigung

Eine ordentliche Kündigung kommt gem. § 620 Abs. 2 BGB für alle Dienstverträge in Betracht, die unbefristet ausgestaltet sind, oder diesen Beendigungsgrund trotz Befristung individualvertraglich vorsehen.¹⁰⁰³ Zentrale Voraussetzung hierfür ist lediglich die Einhaltung der in § 621 BGB festgelegten Frist, auf einen rechtfertigenden Grund kommt es nicht an.¹⁰⁰⁴ Je nach Stellung des Geschäftsführers kann sich dabei nach der herrschenden Meinung aufgrund der wechselseitigen Interessen eine (analoge) Anwendung der längeren Fristen des § 622 (jedenfalls Abs. 1) BGB ergeben.¹⁰⁰⁵

(bb) Außerordentliche Kündigung

Die außerordentliche, regelmäßig fristlose Kündigung richtet sich nach den Vorgaben des § 626 BGB. Dies setzt nach Abs. 1 insbesondere voraus, dass die Kündigung aufgrund eines wichtigen Grundes erfolgt, der eine Fortsetzung des Anstellungsverhältnisses nach einer allumfassenden Interessenabwägung für den kündigenden Part unzumutbar macht. Hierbei kommt es maßgeblich auf den Einzelfall an, verlässliche abstrahierte Aussagen lassen sich

¹⁰⁰¹ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 131 f.; Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (10 f.); Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 415; Langner, DStR 2007, 535 (537); Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 216, 242. Zum diesbezüglichen Prozedere siehe allgemein bereits oben C.IV.2.a.bb(1), S. 163.

¹⁰⁰² Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 120, 133; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 414; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 217.

¹⁰⁰³ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 120; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 402; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 242.

¹⁰⁰⁴ Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 403 f. Dieses Erfordernis lässt sich auch nicht durch eine Anwendung des KSchG begründen, es sei denn, diese ist ausdrücklich vertraglich angeordnet. Vgl. § 14 Abs. 1 Nr. 1 KSchG; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 405 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 245 sowie eingehend bereits oben beim Verein A.II.3.e.aa(2), S. 72.

¹⁰⁰⁵ Zu den Einzelheiten siehe BGH, Urteil v. 29.1.1981 (II ZR 92/80) BGHZ 79, 291–295 (293 f.) (=NJW 1981, 1270); OLG Düsseldorf, Urteil v. 10.10.2003 (I-17 U 35/03) NZG 2004, 478–483 (481); Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 122 ff.; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 410 ff.; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 38 Rn. 81; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 243. Zu den Grenzen vertraglicher Gestaltung bis hin zur gänzlichen Disposition der Kündigungsfristen siehe Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 121; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 244.

schwer treffen.¹⁰⁰⁶ Insbesondere auf ein Verschulden oder eine Abmahnung der betroffenen Partei kommt es dabei nicht notwendigerweise an.¹⁰⁰⁷

Neben dem wichtigen Grund ist eine solche Kündigung nur dann wirksam, wenn sie innerhalb der zweiwöchigen Ausschlussfrist des § 626 Abs. 2 erfolgt.¹⁰⁰⁸ Wenn der Widerruf der Bestellung untypischerweise (vgl. § 38 Abs. 2 S. 1) ebenfalls nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes erfolgen kann, dürfte in einer (außerordentlichen) Kündigung des Anstellungsvertrags regelmäßig auch die Abberufung des Organmitglieds zumindest konkludent enthalten sein, deren Voraussetzungen in diesem Zusammenhang überdies ganz grundsätzlich erfüllt sein dürften.¹⁰⁰⁹ Eine unwirksame außerordentliche Kündigung lässt sich prinzipiell gem. § 140 BGB in eine fristwahrende ordentliche Kündigung umdeuten.¹⁰¹⁰

(b) Abberufung

Aufgrund des Trennungsprinzips hat eine Abberufung aus der Organstellung zunächst einmal keine Auswirkung auf das grundsätzliche Bestehen des Anspruchs aus dem Anstellungsvertrag. Gleiches gilt für die Amtsniederlegung.¹⁰¹¹ Auch bei fehlender Organstellung, und damit einer gewissen Einschränkung der Erfüllbarkeit des Anstellungsvertrags von Seiten des zur Geschäftsführung Verpflichteten, bleibt der Vergütungsanspruch unter Umständen gem. § 615 S. 1 BGB – in Ausnahme zum Grundsatz in § 326 Abs. 1 S. 1 BGB – bestehen, wenn die Voraussetzungen des Annahmeverzugs erfüllt sind.¹⁰¹² Anderes kann für die grundsätzliche Abstraktion gelten, wenn der „Anstellungsvertrag“ kaum eigenständige, über die Vorgaben in Gesetz und Satzung hinausgehende Regelungen beinhaltet und somit eine rechtliche

¹⁰⁰⁶ Zu einschlägiger Kasuistik sowohl zum Geschäftsführer, als auch auf Seiten der Gesellschaft siehe Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 135 ff., 149 f.; Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (12 f.); Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 418 ff., 421 f.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 219 f.

¹⁰⁰⁷ Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (12); Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 427 f.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 218, 221.

¹⁰⁰⁸ Zu Einzelheiten, insbesondere der Wissenszurechnung für den Fristbeginn auf Seiten der Gesellschaft siehe speziell für die GmbH: Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 143 f.; Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (13); Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 224 ff. Zur Wahrung dieser Frist durch den seinerseits kündigenden Geschäftsführer siehe nur: Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 436 f.

¹⁰⁰⁹ Siehe zu diesem Verhältnis ebenso C.IV.1.a.bb(4)(c), S. 150 bzw. C.IV.2.a.bb(3)(a), S. 164. Außerdem Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 38 Rn. 7; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 38 Rn. 257 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 222. Dort auch zu der Frage, ob eine (wirksame und berechtigte) Abberufung an sich einen Kündigungsgrund für das Anstellungsverhältnis darstellen kann.

¹⁰¹⁰ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 146 f.; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 408; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 242; sogar für eine grundsätzliche Möglichkeit des umgekehrten Falls: Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (11).

¹⁰¹¹ Ders., WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (10); Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 391, 395 f.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 209.

¹⁰¹² Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 38 Rn. 6; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 330, 397; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 250 ff., 254.

Selbständigkeit nicht als von den Parteien intendiert angesehen werden kann. Dann teilt er sein Schicksal mit der Organstellung.¹⁰¹³

Allerdings kann in einer Abberufung oder Amtsniederlegung unter Umständen – wie schon beim umgekehrten Fall – ebenso konkludent eine entsprechende Kündigung enthalten sein, wobei dennoch deren sonstige Voraussetzungen erfüllt sein müssen. Insbesondere in einer Abberufung ohne zumindest sachlichen, wenn nicht wichtigen Grund wird allerdings regelmäßig keine (wirksame) Kündigung liegen.¹⁰¹⁴ Grundsätzlich dürften Umstände schließlich leichter einen wichtigen Grund im Sinne des § 38 Abs. 2 GmbHG erreichen, als den Anforderungen des § 626 BGB zu entsprechen, speziell wenn ein Sachverhalt ohne Verschuldenselement zugrunde liegt.¹⁰¹⁵

Diese grundsätzlichen Mechanismen lassen sich kautelarjuristisch durch sog. Kopplungsklauseln in gewissen Grenzen dennoch überwinden, sodass die Beendigung beider Rechtsbeziehungen zwischen Organwalter und Gesellschaft gleichläuft.¹⁰¹⁶

(c) Sonstige Beendigungsgründe

Neben der Kündigung und Bedingungskonstellationen im Rahmen der Kopplungsklauseln kommen ganz allgemein als Beendigungsgründe des Anstellungsvertrags eine einvernehmliche vertragliche Aufhebung¹⁰¹⁷, eine Befristung (vgl. § 620 Abs. 1 BGB)¹⁰¹⁸, sowie der Tod des Vertragspartners¹⁰¹⁹ – im Gegenzug aber prinzipiell nicht die Auflösung der Gesellschaft¹⁰²⁰ – in Betracht.

b. Aufsichtsrat oder anderes Drittorgan

Besteht nach den Ausführungen zum (regelmäßig fakultativen) dritten Organ¹⁰²¹ ein ebensolches, etwa in Form eines Aufsichtsrats, kann sich die rechtliche Lage anders darstellen, wobei die jeweiligen Satzungsbestimmungen zur Einrichtung dieses Organs eben dieses in Bezug

¹⁰¹³ Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 210.

¹⁰¹⁴ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 38 Rn. 6.

¹⁰¹⁵ Stephan/Tieves, in: MüKo-GmbHG², § 38 Rn. 93.

¹⁰¹⁶ Zu deren Voraussetzungen und sonstigen Einzelheiten bei der GmbH siehe BGH, Urteil v. 21.6.1999 (II ZR 27/98) NJW 1999, 3263–3264; Grobys/Glanz, NJW-Spezial 2007, 129 (129 f.); Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 392 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 211. Außerdem bereits oben C.IV.1.a.bb(4)(c), S. 150 bzw. ausführlicher beim Verein A.II.3.e.aa(1), S. 71 ff.

¹⁰¹⁷ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 129 f.; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 444 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 256.

¹⁰¹⁸ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 118; Jaeger, in: MüKo-GmbHG², § 35 Rn. 399 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 215.

¹⁰¹⁹ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 118; U. H. Schneider/Hohenstatt, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 35 Rn. 425; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 214.

¹⁰²⁰ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 118; Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (14); Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 38 Rn. 293; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 214.

¹⁰²¹ Siehe C.III.1.a.bb(3), S. 126.

auf seine rechtliche Organisation weitgehend ausgestalten dürfen¹⁰²² und ansonsten gem. § 52 Abs. 1 GmbHG subsidiär einige Regelungen des AktG entsprechend heranzuziehen sind, soweit es sich bei diesem Organ nach dem Willen der Vertragsgestalter um ein dem Aufsichtsrat zumindest funktionsäquivalentes handelt.¹⁰²³

aa. Rechtsnatur des Anspruchs

Finden diese – insbesondere wird auf § 113 AktG verwiesen – tatsächlich mangels anderer konkreter Regelungen Anwendung, ergibt sich erneut die Frage nach der Rechtsnatur des Verhältnisses zwischen Gesellschaft und Organ. Bei der AG¹⁰²⁴ soll ein neben die korporationsrechtliche Beziehung tretendes Anstellungsverhältnis gerade nicht möglich sein, wodurch sich die Frage stellt, ob dies für das entsprechende Organ in der GmbH gilt. Da bei der GmbH der Verweis in das Aktienrecht aber lediglich eine entsprechende Anwendung bestimmt¹⁰²⁵ und insbesondere die Vertretungsfrage bei der GmbH mit ihren rechtlich starken Gesellschaftern weniger fragwürdig ist, sind die Stimmen hierzu in Bezug auf den Aufsichtsrat einer GmbH weit weniger kritisch, jedenfalls wenn der Vertragsschluss nicht lediglich konkludent geschieht.¹⁰²⁶

Neben dem genuine Vergütungsanspruch besteht auch hier, in teils schwieriger Abgrenzung, ein Anspruch auf Aufwendungsersatz entsprechend § 670 (i.V.m. § 675) BGB.¹⁰²⁷

bb. Begründung des Anspruchs

Damit kann der Rechtsgrund des Vergütungsanspruchs für ein drittes Organ der GmbH auch in einem Anstellungsvertrag liegen.¹⁰²⁸ Die Be- und Anstellungszuständigkeit und das hiermit verbundene Verfahren unterscheiden sich prinzipiell nicht von den Ausführungen zum Geschäftsführer. Auch wenn letzterer theoretisch ebenso als Anstellungsorgan des Aufsichtsrats

¹⁰²² Zu deren Vorrang und inhärenten Gestaltungsmöglichkeiten siehe Spindler, in: MüKo-GmbHG², § 52 Rn. 9 f.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 24, 32 ff.; zu den wenigen Grenzen siehe ebd. Rn. 25 ff.

¹⁰²³ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 52 Rn. 2; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 22.

¹⁰²⁴ Siehe ausführlich C.IV.1.b.aa, S. 153.

¹⁰²⁵ Zu deren speziellen Leitlinien siehe Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 52 Rn. 6; Spindler, in: MüKo-GmbHG², § 52 Rn. 13; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 30.

¹⁰²⁶ Heermann, in: Ulmer-GmbHG², § 52 Rn. 122; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 59; unklar („Es bedarf daneben keiner weiteren schuldrechtlichen Beziehung [...]“) Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 52 Rn. 16. A.A. wohl (allerdings nur für den *zwingenden* Aufsichtsrat) Spindler, in: MüKo-GmbHG², § 52 Rn. 214 f., 225. Dies findet jeweils eine wertungsmäßige Entsprechung bei der Anwendung des § 612; siehe dazu unten C.IV.3, S. 176 ff.

¹⁰²⁷ Heermann, in: Ulmer-GmbHG², § 52 Rn. 126; U. H. Schneider, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 52 Rn. 367a ff.; Spindler, in: MüKo-GmbHG², § 52 Rn. 229 ff.

¹⁰²⁸ Es ist aber ganz allgemeine Auffassung, dass bei diesem die Vergütung mit – insofern höchstens grenzwertig konsequentem – Verweis auf § 113 AktG auch im rein organschaftlichen Verhältnis durch Satzungsregelung – u.U. i.V.m. einem Gesellschafterbeschluss – begründbar ist: Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 52 Rn. 16; Spindler, in: MüKo-GmbHG², § 52 Rn. 225 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 59 f. Zu sehr spezifischen Einzelheiten bezüglich des genauen Anspruchsinhalts siehe – ergänzend zu den erfolgten Ausführungen bei der AG – nur Spindler, in: MüKo-GmbHG², § 52 Rn. 232 ff.

in Frage kommt, kann es kaum interessengerecht sein, ein Kontrollorgan durch seine Kontrollobjekte personell ausgestalten zu lassen, wie bereits die gesetzliche Regelung der Aktiengesellschaft zeigt.¹⁰²⁹

cc. Beendigung

Beim GmbH-Aufsichtsrat ähneln die Beendigungsgründe aufgrund der Verweisung des § 52 GmbHG in § 103 Abs. 1 AktG denen des AG-Aufsichtsrates¹⁰³⁰, wodurch insbesondere auch eine Amtsniederlegung in Frage kommt.¹⁰³¹ Hinzu kommt allerdings – neben einer Vielzahl ohnehin bestehender Gestaltungsoptionen – GmbH-spezifisch die Möglichkeit, einen Aufsichtsrat mangels zwingenden Bestehens durch Satzungsänderung in Gänze abzuschaffen.¹⁰³²

3. Besondere Bedeutung des § 612 BGB

Im Allgemeinen hat die Ergänzungsnorm des § 612 BGB eine rechtsformunabhängige Bedeutung. Sie findet ihrem Sinn und Zweck nach jedenfalls auf alle Dienstverträge Anwendung und hilft dabei, einen Vergütungsanspruch zu begründen (Abs. 1) oder seiner Höhe nach zu bestimmen (Abs. 2).¹⁰³³

Damit lassen sich in gewerblich tätigen Kapitalgesellschaften insbesondere für unmittelbare Geschäftsführungsorgane – jedenfalls für solche Organwalter, die nicht aufgrund ihrer Eigentümerstellung aktiv sind – ganz regelmäßig Vergütungsansprüche begründen und beziffern, sofern die sonstigen rechtlichen Mechanismen, insbesondere Gesellschafts- und individueller Anstellungsvertrag, hierzu schweigen. Fraglich ist aber aufgrund der Eigenarten von Kapitalgesellschaften, ob sich bei diesen in rechtlicher Hinsicht nicht das Tatbestandsmerkmal der Erwartbarkeit einer Vergütung nach den Umständen aus § 612 Abs. 1 BGB regelmäßig anders bewerten lässt als etwa bei Verein und Stiftung. Dies ist einerseits für die Geschäftsführungsorgane, andererseits für Aufsichtsräte oder vergleichbare Drittorgane zu untersuchen. Außerdem stellt sich die Frage, ob diese allgemeinen Maßstäbe für Kapitalgesellschaften bei

¹⁰²⁹ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 52 Rn. 10; Spindler, in: MüKo-GmbHG², § 52 Rn. 111 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 41 ff. Darüber hinaus ist nach einer Auffassung auch eine satzungsgestützte Bestellung durch Dritte ausgeschlossen (Einzelheiten umstritten): Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 43 ff. Weniger kritisch demgegenüber Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 52 Rn. 11 ff.; Spindler, in: MüKo-GmbHG², § 52 Rn. 140.

¹⁰³⁰ Siehe hierzu genauer C.IV.1.b.bb(2)(c), S. 158 ff.

¹⁰³¹ GmbH-spezifische Übersichten bei U. H. Schneider, in: Scholz-GmbHG¹¹, § 52 Rn. 287; Spindler, in: MüKo-GmbHG², § 52 Rn. 173 ff.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 47 ff., 52.

¹⁰³² Heermann, in: Ulmer-GmbHG², § 52 Rn. 26, 58; Spindler, in: MüKo-GmbHG², § 52 Rn. 108 f.; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 29, 50 ff. (57).

¹⁰³³ Siehe in Grundzügen bereits obige Ausführungen zum Verein bei A.II.3.b.cc, S. 34 ff. In diesem Kontext ist darauf hinzuweisen, dass die Rechtsfolge des § 612 BGB nach allgemeinem Verständnis nur eine fixe Vergütung sein kann. Erfolgsabhängige Vergütungsarten – aber auch Überstunden und Mehrarbeit – bedürfen wegen ihrer ohnehin großen Unwägbarkeit einer expliziten Vereinbarung. Siehe hierzu: OLG Dresden, Urteil v. 5.12.1996 (7 U 1338/96) NJW-RR 1997, 1535–1536 (1536); Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 91; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 364 jeweils m.w.N. Grds. anderer Auffassung Müller-Glöge, in: MüKo-BGB⁷, § 612 Rn. 26.

solchen, die gemeinnützigen Standards gerecht werden wollen, unverändert angewendet werden können, oder ob sich bei diesen besondere Lösungen ergeben.

a. GmbH-Geschäftsführer und AG-Vorstand

Ist ein Anstellungsvertrag nur konkludent geschlossen worden, oder schweigt dieser zur Frage der Vergütung, so kann aufgrund der prinzipiellen Konzeption der Kapitalgesellschaften als Unternehmensträger grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass eine angemessene Vergütung für eine geschäftsführende Tätigkeit den Umständen nach zu erwarten war, sodass § 612 BGB greift. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die zumindest in Teilen wirtschaftliche Tätigkeit für den Organwalter nicht lediglich einen – insbesondere zeitlich – geringen Umfang hat.¹⁰³⁴ Allerdings sind unter zwei Gesichtspunkten in dieser Hinsicht Zweifel angebracht: wenn der Geschäftsführer oder Vorstand selbst Mitglied der Körperschaft, also GmbH-Gesellschafter oder Aktionär ist, oder wenn es sich bei der Gesellschaft um eine gemeinnützige handelt.

aa. Selbstorganschaft

Während Fremdgeschäftsführer – insbesondere wenn die Tätigkeit sich mit ihrem (sonstigen) Berufsbild deckt – regelmäßig die Vermutung für eine Entlohnung ihrer Tätigkeit für sich beanspruchen können,¹⁰³⁵ gibt es Gründe, dies bei Selbstorganen anders zu bewerten. Insbesondere kann sich die Pflicht zur Geschäftsführung aus dem Eigentümerstatus ergeben, wenn das Verhältnis zur Körperschaft entsprechend – etwa mitgliedschaftlich – ausgeformt ist, wobei insbesondere der Anspruch auf den Gewinn aus § 29 Abs. 1 S. 1 GmbHG eine adäquate Gegenleistung zur ansonsten unentgeltlichen Geschäftsführung darstellen kann.¹⁰³⁶ In diesem Zusammenhang müssen die Gesamtumstände betrachtet werden, allen voran das Maß der Beteiligung an der Gesellschaft, wobei für einen in nicht unerheblichem Maße beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Zweifel kein Anspruch aus § 612 BGB ableitbar sein dürfte.¹⁰³⁷

Selbst bei der AG ist vereinzelt geurteilt worden, dass Aktionäre aus Interesse an der Wertentwicklung ihres Kapitals eine Vorstandstätigkeit unentgeltlich ausüben würden.¹⁰³⁸ Aller-

¹⁰³⁴ Ihrig/Schäfer, Rn. 195; Müller-Glöße, in: MüKo-BGB⁷, § 612 Rn. 6

¹⁰³⁵ Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 91; Brouwer, BB 2010, 865 (869); Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 347; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 60.

¹⁰³⁶ So etwa Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 348.

¹⁰³⁷ BGH, Versäumnisurteil v. 21.7.2008 (I ZR 39/07) NZG 2008, 783–785 (784 f.); OLG Frankfurt, Urteil v. 10.6.1992 (9 U 73/91) GmbHR 1993, 358–360 (359 f.); Altmeppen, in: Roth/Altmeppen⁸, § 6 Rn. 91; Müller-Glöße, in: MüKo-BGB⁷, § 612 Rn. 10; Paefgen, in: Ulmer-GmbHG², § 35 Rn. 348. Hierbei ist noch einmal darauf hinzuweisen, dass der Rechtsgrund in diesen Konstellationen regelmäßig nicht in einem Anstellungsvertrag, sondern in der korporationsrechtlichen Beziehung zu finden ist, auf welche aber gleichwohl – zumindest prinzipiell – der gesamte § 612 BGB (entsprechende) Anwendung finden kann. Siehe hierzu bereits oben A.II.3.b.cc, S. 34 ff.

¹⁰³⁸ OLG Stuttgart, Urteil v. 13.3.2002 (20 U 59/01) AG 2003, 211–213 (213); Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 84 Rn. 87.

dings lag dem angegebenen Urteil ein Sachverhalt zugrunde, bei dem die Aktionäre von Beginn an keine reinen Investoren, sondern die Gründer eines Unternehmens waren, das sich in fraglicher Zeit in der Start-Up-Phase befand und damit typischerweise (noch) sehr personalistisch geprägt war.¹⁰³⁹ Dass in diesem Kontext auch unentgeltliche Beiträge von jedem Einzelnen zur Geschäftsleitung erwartbar waren, lässt sich leichter nachvollziehen, als in der typischen Aktionärskonstellation einer gAG, die insbesondere gegenüber der gGmbH dann gewählt werden dürfte, wenn es darum geht, einer großen Anzahl von Nutznießern eine Teilhabe an der Gesellschaft zu ermöglichen, andererseits aber eine gewisse Unverbindlichkeit durch Übertragbarkeit zu gewährleisten.¹⁰⁴⁰ Damit lässt sich jedenfalls das Argument dieser Entscheidung nicht ohne Weiteres auf die AG übertragen, sodass es bei dieser auch im Fall von Aktionären im Vorstand auf eine Einzelfallbetrachtung ankommen muss, für die es keine grundlegende Vermutung geben kann.¹⁰⁴¹

bb. Andere Wertung für gemeinnützige Kapitalgesellschaften?

Einige Stimmen halten es zumindest für möglich, dass die Tätigkeit als Geschäftsführer in einer gemeinnützigen oder anderweitig ideelle Zwecke verfolgenden Gesellschaft bei fehlender Regelung schon ganz prinzipiell eine Unentgeltlichkeit indizieren kann.¹⁰⁴² Auf die AG dürfte sich dies schon von vornherein nicht ohne Weiteres übertragen lassen, da das AktG in seinen Normen¹⁰⁴³ eindeutiger von einer grundsätzlichen Vergütung der Vorstände ausgeht, worüber sich nicht einfach – jedenfalls nicht ohne (gesellschafts-) vertragliche Regelung – hinweggesetzt werden kann.

Gegen eine solche pauschalierende Bewertung sprechen zudem tatsächliche Aspekte des Dritten Sektors. In den letzten Jahren hat eine zunehmende Professionalisierung der gemeinnützigen Tätigkeit eingesetzt, die – neben positiven pekuniären Effekten für Vollzeit-Beschäftigte sowie Beratungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften – letzten Endes auch einen gesteigerten Gemeinnutzen mit sich bringen. Phänomene wie *Social Entrepreneurship*¹⁰⁴⁴ tragen – kontrolliert durch die bestehenden Mechanismen zur Verwirklichung der sozialen Marktwirtschaft – dazu bei, das Gemeinwohl zu fördern, ohne dass es hierbei außer Frage stünde, ob die entsprechenden Akteure eine angemessene Vergütung erhalten. Es lässt sich zwar anzweifeln, ob Letztere – als regelmäßig gerade nicht den Status der Gemeinnützigkeit erreichende Entitäten – den angemessenen Maßstab für genuin gemeinnützige Kapitalgesell-

¹⁰³⁹ So waren die beiden Vorstände und ein Aufsichtsratsmitglied die einzigen Anteilseigner, letzterer gar nur in Bezug auf 5 % der Aktien: vgl. OLG Stuttgart, Urteil v. 13.3.2002 (20 U 59/01) AG 2003, 211–213 (211).

¹⁰⁴⁰ Siehe zu diesem phänotypischen Vorteil der (g)AG bereits in der Einleitung C.II.2, S. 120.

¹⁰⁴¹ Einige Stimmen sehen aufgrund der allgemeinen Konzeption der AG – teils in expliziter Ablehnung obigen Urteils – sogar eine Vermutung *für* eine Vergütung gegeben: Hüttemann, DB 2009, 1205 (1207); Seibt, in: Schmidt/Lutter-AktG³, § 84 Rn. 29.

¹⁰⁴² Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 35 Rn. 60; diesen folgend: Schütz/v. Zydowitz, nPoR 2/2010, 37 (39); unklar U. H. Schneider/Sethe, in: Scholz-GmbHG¹⁰, § 35 Rn. 167.

¹⁰⁴³ Vgl. insbesondere §§ 84, 87 AktG.

¹⁰⁴⁴ Siehe statt aller nur Momberger.

schaften darstellen, eine zwingende Verbindung zwischen im allgemeinen Wortsinne *gemeinnütziger* Tätigkeit und einer unentgeltlichen Betätigung vermag dieses Phänomen dennoch zu zerstreuen.¹⁰⁴⁵

Problematisch ist darüber hinaus insbesondere ein weiterer Aspekt. Der Wertungsmaßstab des § 612 BGB ist prinzipiell ein empirischer, namentlich die Erwartbarkeit aufgrund einer faktischen Üblichkeit, auch wenn diese in gewisser Weise – etwa durch Branchenfokussierung – wertend in die eine oder andere Richtung gewichtet wird. Damit können Phänomene, die etwa aus steuerrechtlichen Erwägungen Eingang in Vertragsgestaltung und Gesellschaftspraxis erhalten haben, direkten Einfluss auf die eigentlich hiervon zunächst strikt zu trennende zivilrechtliche Wertung nehmen.¹⁰⁴⁶ Wenn also das Gemeinnützigkeitsrecht bestimmte Qualitäten von Vergütung durch drohenden Entzug der Steuerprivilegien unterbindet, finden dessen tatsächliche Folgen Einzug in die Bewertung, ob überhaupt ein zivilrechtlicher Vertrag zustande gekommen ist. Abgemildert wird das Problem durch die reelle – weil in der Macht eines jeden Gesellschafterkreises stehende – Möglichkeit, im Wege eindeutiger vertraglicher Regelungen dem § 612 BGB schon von vornherein keinen Anwendungsraum zu bieten, sowie durch die Überlegung, dass diese Wechselwirkung zwischen Rechtsgebieten für alle Teilrechtsgebiete gleichermaßen gilt und überdies eine logische Folge der durch die Schaffung des § 612 BGB gewonnenen Vorteile – insbesondere für das Vertragsrecht – ist.

Es lassen sich gar Argumente finden, warum in der gGmbH eine geschäftsführende Tätigkeit erst recht vergütet werden muss, jedenfalls für Geschäftsführer aus dem Gesellschafterkreis. Diese verzichten nämlich, wie bereits dargestellt, automatisch auf ihren Anspruch auf Gewinnbeteiligung gem. § 29 Abs. 1 S. 1 GmbHG, um den steuerlichen Anforderungen gerecht zu werden. Wird dieser Anspruch ansonsten als Argument dafür bemüht, dass Gesellschafter-Geschäftsführer daneben unentgeltlich an der Leitung der Geschäfte mitwirken, muss im umgekehrten Fall ebenso das Gegenteil gelten. Jedenfalls lässt sich daraus der Schluss ziehen, dass in der gGmbH eine Unterscheidung zwischen Gesellschafter- und Fremdgeschäftsführer – und damit eine unterschiedliche Bewertung – aus sachlichen Gründen deutlich weniger tragfähig ist.

Zusammenfassend ist damit einer allgemeinen Vermutung gegen eine Vergütung der Geschäftsführertätigkeit in gemeinnützigen Kapitalgesellschaften nicht zu folgen. Entscheidend ist allein der Einzelfall im Vergleich mit seinen entsprechenden Bezugspunkten und in Abs. 2 auch -größen. Dabei kann sich bei Fortsetzung der in letzter Zeit zu beobachtenden Professionalisierung bzw. Kommerzialisierung des Dritten Sektors aufgrund der empirischen Wirkweise des § 612 BGB ohnehin ergeben, dass eine Vergütung allgemein üblich und damit er-

¹⁰⁴⁵ Dies lässt sich auch statistisch unterfüttern, wenn bei Krimmer u.a., S. 39 knapp 70 % der befragten gGmbHs zumindest Teilen ihrer Beschäftigten eine Vergütung gewähren, bzw. hiervon sogar 36,7 % *allein* mit hauptamtlichen Mitarbeitern besetzt sind.

¹⁰⁴⁶ Man braucht nur an die zivilrechtlichen Auswirkungen einer Vermeidung von vGA bei der Gesellschafter-Geschäftsführervergütung zu denken. Siehe hierzu bereits oben C.IV.2.a.cc(3)(b)(bb), S. 168.

wartbar ist. Dies teleologisch, also normativ, von vornherein zu reduzieren stellt eine Vermischung der Ebenen des Gesellschafts- und des Steuerrechts dar¹⁰⁴⁷ – auch wenn diese Vermischung der Mechanik des § 612 BGB inhärent ist – und hilft den Begünstigten der Tätigkeit im Dritten Sektor letztendlich nicht, was umgekehrt auch ein teleologisches Argument darstellt.

Eine Berücksichtigung des Status als gemeinnützig muss aber zumindest im Rahmen der Bemessung des konkreten Umfangs der vertraglich begründeten Entlohnung erfolgen. Dies ergibt sich aus dem der Üblichkeit der Vergütung zugrundeliegenden Branchenbezug. Die Üblichkeit kann nur in Relation zu vergleichbaren Tätigkeitsfeldern bemessen werden, wobei die Eigenart einer fehlenden Gewinnorientierung durchaus eine Rolle für die Bezifferung der üblichen Entlohnung spielen kann. Dabei können sogar die unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche innerhalb einer NGO – Verwaltung, konkrete Projektarbeit oder Fundraising – für die Bestimmung einer üblichen Vergütung relevant sein. Insofern muss sich der § 612 in seiner Anwendbarkeit auch an den Vorgaben der Selbstlosigkeit orientieren, soweit diese entsprechend in der Satzung verankert wurde.¹⁰⁴⁸

b. Aufsichtsrat in AG und GmbH

In Bezug auf den Aufsichtsrat stellt § 113 Abs. 1 AktG nicht nur die Möglichkeit dar, die Tätigkeit des Aufsichtsrats zu vergüten, sondern auch die Anforderung, die konkrete Höhe in der Satzung festzusetzen oder durch einen Hauptversammlungsbeschluss zu bewilligen. Daraus folgt nach herrschender Meinung, dass ohne das Vorliegen einer dieser Voraussetzungen keine Vergütung bezahlt werden soll, insbesondere § 612 BGB somit entweder allgemein keine Anwendung findet oder zumindest mangels Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen keinen Anspruch begründet.¹⁰⁴⁹ Zum Schwur kommt es hier, wenn man neben der korporationsrechtlichen Beziehung einen ergänzenden Anstellungsvertrag zulässt.¹⁰⁵⁰

Anders – jedenfalls für die Aufsichtsratsstätigkeit von Nicht-Gesellschaftern – wird dies jedoch für die (gewerblich tätige) GmbH gesehen, insbesondere mit Verweis auf die höhere Flexibilität und Gestaltungsoffenheit des GmbHG.¹⁰⁵¹ Daher können deren Aufsichtsräte denjenigen der AG gegenüber einen Vorteil haben, weil auf ihre Tätigkeit der § 612 BGB prin-

¹⁰⁴⁷ Motivation hierfür dürfte in den meisten Fällen sein, dass lediglich mündlich und/oder konkludent geschlossene Verträge als Rechtsgrund für Vergütungsleistungen einer Beweiswirkung gegenüber der Finanzverwaltung entbehren.

¹⁰⁴⁸ Zum Wechselspiel zwischen satzungsmäßiger Gemeinnützigkeit und der Anwendbarkeit von § 612 BGB siehe ausführlich bereits oben A.II.3.b.cc(2), S. 35 ff.

¹⁰⁴⁹ Aufgrund des rein korporationsrechtlichen Verhältnisses schon per se keine Anwendbarkeit: Habersack, in: MüKo-AktG⁴, § 113 Rn. 27; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 113 Rn. 2; Kort, in: FS Hüffer, 483–500 (484 f.); Mertens/Cahn, in: KK-AktG³, § 113 Rn. 43.

¹⁰⁵⁰ Siehe zum Meinungsstand einerseits (AG) C.IV.1.b.aa, S. 153, andererseits (GmbH) C.IV.2.b.aa, S. 175.

¹⁰⁵¹ Heermann, in: Ulmer-GmbHG², § 52 Rn. 123; Zöllner/Noack, in: Baumbach/Hueck²¹, § 52 Rn. 60. A.A. aber – als Konsequenz der Einordnung der Rechtsbeziehung als exklusiv organschaftlich – Spindler, in: MüKo-GmbHG², § 52 Rn. 225; ebenfalls a.A. Lutter/Krieger/Verse, Rn. 1215 f. m.w.N.

zipiell angewandt werden kann, auch wenn dies de facto wohl selten zu einem positiven Ergebnis der damit eröffneten Prüfung führen dürfte, weil die Nichtregelung hinsichtlich eines lediglich fakultativen Organs – insbesondere im gemeinnützigen Kontext – eine gewisse Indizwirkung dahingehend haben dürfte, dass eine Vergütung gerade nicht gewollt war.

4. Notwendigkeit der Verankerung im Gesellschaftsvertrag

a. GmbH-Geschäftsführer

Aus rechtlicher Warte gibt es – in Umkehrung der obigen Argumentation bei Verein und Stiftung¹⁰⁵² – für eine Geschäftsführervergütung keinen Satzungsvorbehalt, da bei den prinzipiell gewerblich agierenden Kapitalgesellschaften keinerlei Verweise ins Auftragsrecht bestehen, um das Organverhältnis zu charakterisieren.¹⁰⁵³ War es zwischenzeitlich teilweise umstritten, ob aus den Ausführungen des *BMF*¹⁰⁵⁴ auch ein Satzungsvorbehalt für Kapitalgesellschaften abgeleitet werden sollte, ist es heute zu Recht allgemeine Auffassung, dass insofern eine Differenzierung zwischen Verein und Stiftung einerseits und den Kapitalgesellschaften andererseits besteht.¹⁰⁵⁵

Ein faktisches Bedürfnis eines Niederschlags in die Satzung – entweder durch konkrete Festlegungen oder eine Öffnungsklausel – ergibt sich demgegenüber jedoch insbesondere dort, wo mangels grundsätzlicher Anwendbarkeit oder typischen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des § 612 BGB eine fehlende Vergütungsvereinbarung nicht überwunden werden kann, wie etwa bei der Vergütung der Gesellschafter-Geschäftsführer.

b. AG-Vorstand

Grundsätzlich gilt für die Vorstände einer Aktiengesellschaft dasselbe wie für die Geschäftsführung in der GmbH, hier geht sogar das Gesetz zumindest mittelbar von der Möglichkeit, wenn nicht sogar Üblichkeit, einer Vergütung aus, wie sich etwa in § 87 AktG zeigt. Bei der AG kommt eine Kompetenzkollision erschwerend hinzu. Die Realisation eines Vergütungsanspruchs obliegt gem. § 87 Abs. 1 AktG zwingend dem Aufsichtsrat, was dazu führt, dass eine Regelung in der Satzung durch die Hauptversammlung gar nicht erfolgen darf.¹⁰⁵⁶

¹⁰⁵² Ausführlich A.II.3.c, S. 38 ff.

¹⁰⁵³ Hüttemann, DB 2009, 1205 (1209); Möller, SteuerConsultant 08/2010, 22 (24); Schütz/v. Zydowitz, npoR 2/2010, 37 (39).

¹⁰⁵⁴ Insbesondere BMF-Schreiben v. 22.4.2009 (IV C 4-S 2121/07/0010), juris. Zu dessen Bedeutung für zivilrechtliche Fragen siehe oben A.II.3.c.aa(1)(b), S. 40 ff.

¹⁰⁵⁵ So schon Hüttemann, DB 2009, 1205 (1209); sich diesem anschließend Brouwer, BB 2010, 865 (866). Dafür sprechen neuerdings auch im Umkehrschluss die Ausführungen zu den entsprechenden Neuregelungen durch das ESG im AEAO (Nr. 24 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Siehe dazu etwa Kirchhain, DStR 2014, 289 (295).

¹⁰⁵⁶ Siehe hierzu bereits oben C.IV.1.a.cc, S. 152 sowie speziell K.-P. Martens, in: FS Hüffer, 647–662 (659 f.); Schwan, S. 70 jeweils mit umfangreichen Nachweisen.

c. Aufsichtsrat

Etwas anders liegt die Situation für den Aufsichtsrat in der AG.¹⁰⁵⁷ Hier muss im Gegenzug eine Unentgeltlichkeit der Aufsichtsrats Tätigkeit explizit in der Satzung festgesetzt werden, wenn die Festlegung einer Vergütung der Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung untersagt werden soll. Dies ist allerdings insofern wenig effektiv, als ihr regelmäßig als Eigentümerorgan die Satzungsautonomie obliegt, sie sich somit selbst dieser Beschränkung umgehend wieder entledigen kann.¹⁰⁵⁸

Wird in § 113 Abs. 1 S. 2 AktG festgelegt, dass eine Vergütung in der Satzung festgesetzt werden muss, so stellt dies nur eine von zwei möglichen Alternativen – neben der auch bei Fehlen jedweder Regelung insofern satzungskonformen Bewilligung durch die Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung – dar. Es gibt allerdings auch Stimmen, die mit Verweis auf die faktische Unüblichkeit der Vergütung von Aufsichtsräten in Kapitalgesellschaften des Dritten Sektors fordern, dass dort ein darauf lautender Anspruch in die Satzung aufgenommen werden sollte, was von der Argumentation her allerdings eher in Richtung des § 612 BGB zielt.¹⁰⁵⁹

¹⁰⁵⁷ Und damit wegen § 52 Abs. 1 GmbHG auch für den fakultativen Aufsichtsrat in seiner Grundform.

¹⁰⁵⁸ Interessant in diesem Kontext ist die Frage, ob hierzu eine qualifizierte Mehrheit nach § 179 Abs. 2 S. 1 AktG erforderlich ist, oder die bei der Herabsetzung der Vergütung einschlägige einfache Mehrheit des § 113 Abs. 1 S. 4 AktG entsprechende Anwendung findet. Dabei dürfte der Charakter letzterer Norm als Ausnahmeregelung sowie der Schutzzweck in Richtung des *Gesellschaftsvermögens* und gerade nicht der *Aufsichtsräte* für eine qualifizierte Mehrheit sprechen.

¹⁰⁵⁹ So etwa v. Holt/Koch, Rn. 118c.

Zweiter Teil: Gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgaben

A. Das Recht der steuerbegünstigten Zwecke (§§ 51 ff. AO)

Die staatliche Unterstützung des Dritten Sektors in Deutschland erfolgt nicht nur in Gestalt direkter finanzieller Zuwendungen, sondern ebenso durch Steuervergünstigungen in Form von persönlichen oder sachlichen Steuerbefreiungen sowie ermäßigten Steuersätzen.¹⁰⁶⁰ Die Entlastungen müssen dabei die konkreten Eigenarten der jeweiligen Steuerart berücksichtigen, sodass diese nicht zentral, sondern in den einschlägigen Einzelsteuergesetzen in ihren Rechtsfolgen ausdifferenziert werden.¹⁰⁶¹

Die Umstände, unter denen einer Organisation ein förderungswürdiger Wert für die Allgemeinheit zugebilligt werden kann,¹⁰⁶² lassen sich rechtsformneutral und losgelöst von spezifischen Steuerobjekten festlegen und sind somit zentral in der Abgabenordnung als „Allgemeiner Teil“¹⁰⁶³ des Rechts der steuerbegünstigten Zwecke ausgestaltet. Dadurch soll insbesondere eine spezialgesetzliche Verwässerung dieses Begriffs verhindert werden. Aufgrund der allgemeinen Gültigkeit dieses Status in allen Teilgebieten des Steuerrechts,¹⁰⁶⁴ hat dieser

¹⁰⁶⁰ Dennoch ist für beide Formen der Unterstützung je nach Weite des Begriffsverständnisses der Begriff der (*direkten* vs. *indirekten*) Subvention gebräuchlich: Herbert, BB 1991, 178 (178); Lang, DStZ 1988, 18 (21). § 12 StabG sowie der auf dessen Abs. 2 beruhende Subventionsbericht der Bundesregierung differenziert zwischen *Finanzhilfen* und *Steuervergünstigungen*, begreift aber *Subventionen* als deren Oberbegriff: vgl. etwa BMF, 26. Subventionsbericht, S. 111 ff.

¹⁰⁶¹ Induktive Übersichten über die konkreten Privilegierungen bei Gersch, in: Klein-AO¹³, § 51 Rn. 2; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 1.25 ff.; ders., KSzW 2014, 158 (164 f.); Lang, DStZ 1988, 18 (19 ff.). Hierzu zählen insbesondere Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG), Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 S. 1 GewStG), Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 16–18 ErbStG), Grundsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG) und Umsatzsteuer (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a sowie thematisch relevante sachliche Steuerbefreiungen in § 4 Nr. 14 ff. UStG). Zusätzlich werden Zuwendungen durch andere Steuersubjekte in Gestalt von Spenden privilegiert und damit ein Anreiz geschaffen, von anderer als staatlicher Seite „komplementäre“ bzw. *indirekte* finanzielle Vorteile zu schaffen: Droege, S. 96 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 1.65 ff., 8.1; Koenig, in: Koenig-AO³, § 51 Rn. 1; weitere indirekte Vorteile – auch außerhalb des Steuerrechts – bei Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 51 Rn. 15 ff. (Lfg. 243 Juli 2017); Seer, in: Tipke/Kruse, Vor § 51 Rn. 2 (Lfg. 143 Januar 2016). Zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung all dieser Unterstützungen siehe etwa Droege, S. 367 ff.; Isensee, in: FS Dürig, 33–65 (42 ff.); Lang, DStZ 1988, 18 (26 ff.); Seer, DSuG 26 (2003), 11–48 (21 ff.).

¹⁰⁶² Siehe zu dieser Funktion etwa Hüttemann, DSuG 26 (2003), 49–75 (57 f.); Koenig, in: Koenig-AO³, § 51 Rn. 1 f.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 51–68 Rn. 35 ff. (Lfg. 242 Mai 2017); Seer, in: Tipke/Kruse, Vor § 51 Rn. 4 (Lfg. 143 Januar 2016).

¹⁰⁶³ Hey, in: Tipke/Lang²², § 20 Rn. 1; Seer, in: Tipke/Kruse, Vor § 51 Rn. 1 (Lfg. 143 Januar 2016); ähnlich Gersch, in: Klein-AO¹³, § 51 Rn. 1. Zur Rechtsformneutralität siehe Hüttemann, DSuG 26 (2003), 49–75 (53 f.).

¹⁰⁶⁴ Teilweise rekurren auch andere Gesetze auf diese Einstufung: vgl. nur § 4 S. 2 GmbHG, § 153a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 StPO. Diese und weitere Beispiele bei ders., KSzW 2014, 158 (164). Für eine zentrale Regelung der rechtlichen Belange des Dritten Sektors de lege ferenda außerhalb des Steuerrechts ders., in: FS Baums, 623–639 (637 ff.).

allerdings oft in der öffentlichen Wahrnehmung eine über diese rechtliche Einordnung hinausgehende faktische Ausstrahlungswirkung, die bisweilen einem „staatliche[n] Gütesiegel“ gleichkommt.¹⁰⁶⁵

I. Übersicht über die Anforderungen

Die derart funktional eingeordneten Anforderungen an die Gemeinnützigkeit finden sich – ihrem Charakter als zumindest im Steuerrecht allgemein wirksam entsprechend – im Dritten Abschnitt des Zweiten Teils der Abgabenordnung in den §§ 51 ff. Dort legt § 51 Abs. 1 programmatisch fest, dass die – einzelsteuergesetzlich ausfüllungsbedürftige – Rechtsfolge der Steuervergünstigung nur „Körperschaften“ im Sinne des (§ 1 Abs. 1) KStG zustehen kann, wobei hierzu i.V.m. § 51 Abs. 1 S. 2 nicht nur die Körperschaften im engeren – zivilrechtlichen – Sinne zu zählen sind, sondern selbst nichtrechtsfähige Stiftungen als steuersubjektsfähige Vermögensmasse.¹⁰⁶⁶

Diese Körperschaften müssen nach dem programmatischen Wortlaut des § 51 Abs. 1 AO *steuerbegünstigte Zwecke* in *ausschließlicher* und *unmittelbarer* Weise verfolgen. Diese Tatbestandsmerkmale werden in den folgenden §§ 52 ff. AO in ihren individuellen Anforderungen näher ausgestaltet, während § 58 AO einige Ausnahmen von einzelnen Grundprinzipien in sich vereint. Komplettiert werden letztere durch die Selbstlosigkeit in § 55 AO, deren genaue Verortung und Reichweite nicht unumstritten ist.¹⁰⁶⁷ § 51 Abs. 3 AO schließt solche Organisationen bereits prinzipiell von den Steuervergünstigungen aus, deren Handeln und Wirken die Völkerverständigung oder gem. § 4 BVerfSchG den Bestand oder die Sicherheit des Bundes sowie die demokratische Grundordnung gefährdet.¹⁰⁶⁸

Die §§ 61 ff. AO beinhalten schließlich ergänzende Regelungen, etwa zu Vermögensbindung (§ 61) und Rücklagen (§ 62) sowie der Behandlung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 64) und Zweckbetrieben (§§ 65 ff.).

¹⁰⁶⁵ So wörtlich (und zu weiteren Auswirkungen) Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 1.8; ders., KSzW 2014, 158 (164).

¹⁰⁶⁶ BFH, Urteil v. 16.11.2011 (I R 31/10) BFH/NV 2012, 786–790; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 51 Rn. 4; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 2.49 ff.; Streck, in: Streck KStG⁸, § 1 Rn. 37, 41; a.A. (keine nichtrechtsfähigen Stiftungen) Koenig, in: Koenig-AO³, § 51 Rn. 15. Natürliche Personen und Personengesellschaften können damit nach geltender Rechtslage prinzipiell nur in den Genuss *indirekter* Steuervergünstigungen kommen, wie sie in Interaktion mit gemeinnützigen Körperschaften entstehen: Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49–75 (50 f.); ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 1.41 ff., 2.83 f.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 51 Rn. 15; Schunk, DStR 2017, 1748 (1748); kritisch zur *lex lata* Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 51 Rn. 27 (Lfg. 243 Juli 2017). Vgl. auch die Erwägungen *de lege ferenda* bei Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49–75 (53); ders., KSzW 2014, 158 (158); B. D. Ullrich, S. 82 ff.; Wedemann NZG 2016, 645 (648 ff.).

¹⁰⁶⁷ Zu den Grundprinzipien des Gemeinnützigkeitsrechts siehe überblicksartig Droege, S. 112 ff.; Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49–75 (54 ff.); ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 4.1 f.; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 1 ff.; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 37 ff.; v. Wallis/Steinhardt, S. 53 ff. Hierzu wird entgegen der Gesetzssystematik als eigenständiges Prinzip auch das *Gebot der Gegenwartsnähe* gezählt: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.1 f. sowie genauer unten D.I, S. 300.

¹⁰⁶⁸ Zu den – hier nicht weiter beleuchteten – Einzelheiten siehe nur ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 3.13.

Diesen Vorgaben muss einleuchtenderweise nicht nur die (tagtägliche) tatsächliche Geschäftsführung entsprechen, wie §§ 59 Hs. 2, 63 AO klarstellen, sondern nach §§ 59 f. AO sogar die „Satzung“ an sich. Das Vorliegen all dieser Voraussetzungen wird nicht allgemein, sondern rückwirkend und isoliert von Amts wegen für jeden einzelnen Veranlagungszeitraum inzidenter im Rahmen der jeweiligen Steuerart geprüft und ist damit Bestandteil der daraus folgenden Steuer- bzw. Freistellungsbescheide (§ 155 AO).¹⁰⁶⁹ Allerdings lässt sich die Gemeinnützigkeitskonformität der Satzung neuerdings gem. § 60a AO in einem gesonderten Verfahren bereits im Vorhinein feststellen.¹⁰⁷⁰

II. Privilegierter Zweck (§§ 52–54 AO)

Auch wenn die Regelungen der §§ 51 ff. AO oftmals insgesamt als „Gemeinnützigkeitsrecht“ bezeichnet werden, differenziert die AO die steuerbegünstigten Zwecke zwischen (in engem Sinne) *gemeinnützigen* (§ 52), *mildtätigen* (§ 53) und *kirchlichen* Zwecken (§ 54), welche sich zwar in ihren jeweiligen Ausprägungen unterscheiden, prinzipiell jedoch in ihrer rechtlichen Behandlung gleichberechtigte steuerbegünstigte Zwecke sind, wie sich bereits aus § 51 Abs. 1 S. 1 AO ergibt.¹⁰⁷¹

Der Zweck ist hierbei in besonderer Qualität als Verbandszweck gemeint, er muss gerade das konstituierende Element der jeweiligen Körperschaft sein.¹⁰⁷² Dieser muss allerdings nach dem Wortlaut der §§ 59 ff. AO über die oberflächlich programmatische Ebene hinaus den wirklichen Kern der verbandsmäßigen, zielgerichteten Betätigung darstellen. Er muss sich folglich in *finale*m – also auf die Erfüllung *gerichtetem* – Handeln der Körperschaft ausdrücken, ohne dass es allerdings auf den (zwischenzeitlichen) Erfolg dieser Tätigkeit ankäme.¹⁰⁷³ Dabei ergibt es sich, dass die Körperschaft zwar definitivisch eines Zwecks bedarf, nicht aber, dass dieser zwingend ihr Alleinzweck ist. Auch wenn eine Steuerprivilegierung immer nur – unbeschadet der partiellen Steuerpflicht wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe – einheitlich für

¹⁰⁶⁹ Zu diesem Verfahren siehe die Darstellungen bei Bott, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 10 Rn. 1 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 7.10 ff.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 51–68 Rn. 50 ff. (Lfg. 242 Mai 2017); Seer, in: Tipke/Kruse, Vor § 51 Rn. 6 ff. (Lfg. 143 Januar 2016), § 60a Rn. 2 ff. (Lfg. 144 April 2016). Vgl. auch BFH, Urteil v. 13.11.1996 (I R 152/93) BStBl II 1998, 711–715 (714) (=BFHE 181, 396).

¹⁰⁷⁰ Siehe hierzu genauer unten bei A.VI.3, S. 205.

¹⁰⁷¹ Es können aber in den konkreten einzelgesetzlichen Ermäßigungstatbeständen auch Differenzierungen vorgenommen werden. Vgl. etwa die Notarkostenermäßigung nur für mildtätige und kirchliche Körperschaften in § 91 (Abs. 2) GNotKG. Zur Verfassungsmäßigkeit der (inhaltsgleichen Vorgänger-) Norm siehe BGH, Beschluss v. 19.6.2013 (V ZB 130/12) NJW-RR 2014, 183–185 (184 f.).

¹⁰⁷² Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.2 f.; allgemein zum Verbandszweck K. Schmidt, § 4 II. Diese besondere Stellung drückt sich damit auch zwingend in der Satzung der Körperschaft aus. Vgl. genauer unten A.VI, S. 201 ff.

¹⁰⁷³ Dies spielt vor allem im Rahmen des Tatbestandsmerkmals der *Förderung* eine wichtige Rolle. BFH, Urteil v. 13.12.1978 (I R 39/78) BStBl II 1979, 482–488 (486) (=BFHE 127, 330); ders., Urteil v. 23. 7. 2003 (I R 29/02) BStBl II 2003, 930–933 (932) (=BFHE 203, 251); Halaczinsky, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, D. Rn. 2 ff., 36 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.4; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52 Rn. 40, 47 (Lfg. 240 November 2016); Seer, in: Tipke/Kruse, § 52 Rn. 8 (Lfg. 143 Januar 2016). Daher können bereits vorbereitende Handlungen eine Steuerbegünstigung begründen. Vgl. dazu auch die Ausführungen zur Gegenwartsnähe unter D.I, S. 300.

das Steuersubjekt erfolgen kann (Ausschließlichkeit, § 56 AO¹⁰⁷⁴), können dieser auch mehrere (steuerbegünstigte) Zwecke zugrunde liegen.¹⁰⁷⁵

1. Gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO)

Die Gemeinnützigkeit i.e.S. wird in § 52 Abs. 1 als Tätigkeit definiert, die „*darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.*“

Die Förderung gerade der Allgemeinheit ist dabei – nicht nur in Abgrenzung zu mildtätigen und kirchlichen Zwecken – das prägende Charakteristikum, wie sich auch daran zeigt, dass diese in den Sätzen 2 und 3 des Abs. 1 näher umrissen wird.¹⁰⁷⁶ Dabei geht es nicht allein um die Gesamtheit oder bloße Mehrheit aller Rechtssubjekte, sondern vielmehr um ein – im pluralistisch demokratischen Sinne – allgemeines oder öffentliches Interesse und damit eher um ein normatives als ein rein faktisches, sodass eine Förderung des *Gemeinwohls* der passendere Begriff ist, weil so die dahinter stehende Wertung besser zum Ausdruck kommt.¹⁰⁷⁷ Die Tätigkeit des Förderns bezeichnet dabei das entsprechende zweckgerichtete Vorgehen und ergibt sich somit maßgeblich aus dem Kontext des jeweils zu verfolgenden Ziels.¹⁰⁷⁸

¹⁰⁷⁴ Genauer siehe sogleich unter A.III, S. 191 ff.

¹⁰⁷⁵ BFH, Urteil v. 20.12.1978 (I R 21/76) BStBl II 1979, 496–498 (497) (=BFHE 127, 360); Gersch, in: Klein-AO¹³, § 51 Rn. 3, § 59 Rn. 1; dies gilt mittlerweile selbst für nebeneinander verfolgte gemeinnützige und mildtätige Zwecke: Halaczinsky, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, D. Rn. 10; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.164; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 53 Rn. 7 (Lfg. 236 Januar 2016).

¹⁰⁷⁶ Ähnlich Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.21. Näher zu diesen negativen Abgrenzungen ebd., Rn. 3.33 ff.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52 Rn. 64 ff. (Lfg. 240 November 2016); Seer, in: Tipke/Kruse, § 52 Rn. 10 ff. (Lfg. 143 Januar 2016).

¹⁰⁷⁷ Konkreter zum ausfüllungsbedürftigen Wertebegriff der *Allgemeinheit* bzw. des *Gemeinwohls* siehe BFH, Urteil v. 31.1.1973 (II R 51, 58, 62/69) BStBl II 1973, 690 (691) (=BFHE 109, 383); „grundsätzlich nach objektiven Kriterien zu beurteilen“: Ders., Urteil v. 13.12.1978 (I R 39/78) BStBl II 1979, 482–488 (485 [+ ff.]) (=BFHE 127, 330); sehr umfangreich Droege, S. 15 ff., 112 ff.; Isensee, in: HStR IV³, § 71 Rn. 1 ff.; Isensee, in: FS Dürig, 33–65 (34, 52 ff.); außerdem Halaczinsky, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, D. Rn. 29 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.21 ff.; Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 202; Lang, DSz 1988, 18 (22); Seer, DSzJG 26 (2003), 11–48 (11 ff.); Seer, in: Tipke/Kruse, § 52 Rn. 3 ff. (Lfg. 143 Januar 2016) jeweils m.w.N. Plakatv kann dies soweit führen, dass auch die Förderung eines einzelnen in dieser Hinsicht bedeutenden Individuums (bspw. die Unterstützung *Sacharows* als Ausdruck der Förderung der Menschenrechte) als im allgemeinen gesellschaftlichen Interesse stehend angesehen werden kann: Beispiel bei Lang, DSz 1988, 18 (23); ähnlich Seer, DSzJG 26 (2003), 11–48 (31). A.A. wohl (Allgemeinheit als „demokratische Mehrheitsvorstellung“) Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52 Rn. 61 (Lfg. 240 November 2016); schärfer noch („Allgemeinheit als Mehrheit“) *Leisner-Egensperger* in Voraufgabe § 55 Rn. 25, 61 ff.; ähnlich RFH, Urteil v. 10.7.1934 (I A 42/34) RStBl 1935, 324–326 (324 f.); differenzierter Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 59 ff. Zuzustimmen ist den Gegenstimmen allerdings darin, dass auch in der Anforderung „auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet“ bereits eine wertende Einschränkung zu erblicken ist.

¹⁰⁷⁸ Tiefergreifende allgemeingültige Definitionsversuche der Rechtsprechung haben sich daher auch nicht als zielführend erwiesen. Vgl. etwa BFH, Urteil v. 13.12.1978 (I R 39/78) BStBl II 1979, 482–488 (484) (=BFHE 127, 330); ders., Urteil v. 23.11.1988 (I R 11/88) BStBl II 1989, 391–393

Auch wenn diese Eingangsdefinition weiten interpretatorischen Spielraum bieten könnte, sind die zulässigen konkreten Zwecke in einem Zweckkatalog in Abs. 2 S. 1 – weitgehend unsystematisch¹⁰⁷⁹ – abschließend angeführt. Hiervon kann jedoch nach S. 2 f. eine zuständige Landesfinanzbehörde Ausnahmen zulassen, wenn ein Zweck der materiellen Bestimmung der Gemeinnützigkeit nach obiger Definition entspricht.¹⁰⁸⁰ Sowohl Umfang, thematische Breite als auch die im Einzelnen wenig restriktiven Formulierungen des Zweckkatalogs ermöglichen weitreichende Interpretationsräume, bei denen die allgemeine Definition bestenfalls hintergründig relevant ist.¹⁰⁸¹ Das führt dazu, dass der allgemeinen Definition in Abs. 1 nicht nur in der Rechtsanwendungspraxis eher subsidiäre Bedeutung beigemessen wird.¹⁰⁸²

2. Mildtätige und kirchliche Zwecke (§§ 53, 54 AO)

Mildtätige Zwecke stellen eine aus historisch gewachsenen Gründen eigenständige Form der steuerbegünstigten Zwecke dar, die sich durch die Förderung besonders hilfebedürftiger Individuen auszeichnen.¹⁰⁸³ Die Förderung der Allgemeinheit ist dabei – anders als in § 52 AO

(392) (=BFHE 155, 461); sowie Kritik bei Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.19 f. Allgemein zur Förderung siehe außerdem Gersch, in: Klein-AO¹³, § 52 Rn. 10; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52 Rn. 40 ff. (Lfg. 240 November 2016); Seer, in: Tipke/Kruse, § 52 Rn. 8 f. (Lfg. 143 Januar 2016).

¹⁰⁷⁹ Kritik an dieser losen und von der Einflussnahme durch Interessenverbände geprägten Aneinanderreihung jüngst bei Strachwitz, npoR 2014, 306 (307 f.); vgl. auch („ausgefranter Katalog“): Seer, DStJG 26 (2003), 11–48 (26 f.); „deklassierte Gemeinnützigkeit“: Tipke, StuW 1989, 165 (165).

¹⁰⁸⁰ Zu dieser bislang praktisch kaum relevanten *Öffnungsklausel* siehe Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.80, 3.150 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 52 Rn. 67; Seer, in: Tipke/Kruse, § 52 Rn. 70 ff. (Lfg. 143 Januar 2016).

¹⁰⁸¹ Vgl. Halaczinsky, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, D. Rn. 52; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.24 f., 3.152 f.; noch weiter geht Lang, DStZ 1988, 18 (23): Abs. 2 verleite „dazu, den Grundgedanken der Gemeinnützigkeit zu übergehen“. So betreffen auch die meisten der Rechtsprechung zugrundeliegenden Streitigkeiten das Für und Wider einer Subsumtion unter einen dieser spezifischen Tatbestände: BFH, Urteil v. 23.11.1988 (I R 11/88) BStBl II 1989, 391–393 (=BFHE 155, 461); Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 22.3.1996 (I 535/92) EFG 1996, 940–943; diese und weitere Beispiele bei Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.24.

¹⁰⁸² BFH, Urteil v. 29.10.1997 (I R 13/97) BStBl II 1998, 9–12 (11) (=BFHE 184, 226); so ähnlich auch Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.17 a.E., 3.26 f.; vgl. außerdem Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 70; Halaczinsky, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, D. Rn. 47 ff.; Hofmeister, DStZ 1999, 545 (545); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 6 Rn. 51. A.A. mit Verweis auf den gesetzeswörtlichen Vorbehalt des § 52 Abs. 2 S. 1 AO Gersch, in: Klein-AO¹³, § 52 Rn. 15; Koenig, in: Koenig-AO³, § 52 Rn. 27; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52 Rn. 10, 100 f. (Lfg. 240 November 2016); Seer, in: Tipke/Kruse, § 52 Rn. 17 (Lfg. 143 Januar 2016); letztlich unklar: K.-H. Bauer, FR 1989, 61 (65 f.). Diesen Verweis beschränkt BFH, Urteil v. 29.10.1997 (I R 13/97) BStBl II 1998, 9–12 (11) (=BFHE 184, 226) aber – wenn auch bewusst und explizit in Teilen gegen den Wortlaut – aus teleologischen Überlegungen auf die Sätze 2 und 3 des Abs. 1.

¹⁰⁸³ Zur historischen Entwicklung siehe Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.157 f.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 53 Rn. 1; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 53 Rn. 1 ff. (Lfg. 236 Januar 2016); Seer, DStJG 26 (2003), 11–48 (27).

– nicht Teil des Anforderungsprofils.¹⁰⁸⁴ Die genauere Bestimmung der tatbestandlichen Hilfebedürftigkeit findet nach der Normsystematik in den Gruppen *körperliche, geistige oder seelische* (§ 53 Nr. 1) sowie *wirtschaftliche* (§ 53 Nr. 2) Hilfebedürftigkeit statt und ist in beiden Ausprägungen nahe an den Festlegungen der Sozialgesetzgebung ausgestaltet.¹⁰⁸⁵

Die Begünstigung kirchlicher Zwecke gem. § 54 AO hat zunächst durch Anknüpfung an den Status als Körperschaft öffentlichen Rechts einen staatskirchenrechtlichen Kontext, der zugleich den Anwendungsbereich merklich eingrenzt. Diese Körperschaften sind schließlich für sich genommen bereits als Teil des Staates persönlich etwa gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur für ihre Betriebe gewerblicher Art (§ 4 KStG) überhaupt (unbeschränkt) steuerpflichtig.¹⁰⁸⁶ Einer Privilegierung kirchlicher Zwecke bedürfte es damit aus ihrer Perspektive ohnehin nur für (außerhoheitliche) wirtschaftliche Betätigungen, wobei die Einkünfteerzielung an sich auch in der kirchlichen Spielart – schon aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit – keinerlei Anlass für eine Steuerbegünstigung oder gar „allgemeine Abgabefreiheit“ der Kirchen gibt.¹⁰⁸⁷ Der hauptsächliche Anwendungsbereich liegt damit in Fällen, in denen derartige kirchliche Entitäten von selbständig zivilrechtlich ausgestalteten Körperschaften gefördert werden. Diese können sich sozusagen akzessorisch auf deren kirchliche Zwecke berufen.¹⁰⁸⁸

¹⁰⁸⁴ Trotzdem dient die diesem jedenfalls mittelbar innewohnende gemeinwohlfördernde Tendenz zumindest in Teilen der Rechtfertigung der Steuerbegünstigung: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.159; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 53 Rn. 7 (Lfg. 236 Januar 2016); Seer, in: Tipke/Kruse, § 53 Rn. 1 (Lfg. 144 April 2016). Dies zeigt sich insbesondere an der wohl als teleologische Reduktion zu bezeichnenden Einschränkung in AEAO Nr. 3 zu § 53 für den Fall, dass alle geförderten Personen untereinander ausnahmslos familiäre Nähe zu den Mitgliedern (o.ä.) der Körperschaft aufweisen. Kritisch dazu aber zu Recht Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 105; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.161; Kirchhain, S. 46 ff.; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 6 Rn. 81; Seer, in: Tipke/Kruse, § 52 Rn. 10 f. (Lfg. 143 Januar 2016).

¹⁰⁸⁵ Halaczinsky, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, D. Rn. 12 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.165, 3.168; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 53 Rn. 14, 34 ff. (Lfg. 236 Januar 2016). Vgl. auch die speziellen Zweckbetriebsregelungen in § 68 Nr. 3 AO. Zu weiteren Einzelheiten siehe Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 105 ff.; Halaczinsky, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, D. Rn. 6 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.157 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 53 Rn. 7 ff.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 53 Rn. 22 ff. (Lfg. 236 Januar 2016); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 6 Rn. 81 ff.; Schleder, Rn. 425 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, § 53 Rn. 3 ff. (Lfg. 144 April 2016); v. Wallis/Steinhardt, Rn. 42 ff.

¹⁰⁸⁶ Beispiele für Körperschaften solchen Status sehr umfangreich bei Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 54 Rn. 15 ff. (Lfg. 242 Mai 2017); außerdem Halaczinsky, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, D. Rn. 20; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.178.

¹⁰⁸⁷ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 115 f.; Halaczinsky, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, D. Rn. 20; Koenig, in: Koenig-AO³, § 54 Rn. 2; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 54 Rn. 7, 11 (Lfg. 242 Mai 2017).

¹⁰⁸⁸ Halaczinsky, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, D. Rn. 21 f.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 54 Rn. 7, 10 (Lfg. 242 Mai 2017); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 6 Rn. 87; Schleder, Rn. 438. Siehe zu den weiteren Einzelheiten Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 114 ff.; Halaczinsky, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, D. Rn. 20 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.177 ff.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 54 Rn. 14 ff. (Lfg. 242 Mai 2017); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 6 Rn. 87; Schleder, Rn. 438 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, § 53 Rn. 2 ff. (Lfg. 144 April 2016); v. Wallis/Steinhardt, Rn. 48. Anhand dieses öffentlich-rechtlichen Status abzugrenzen ist dies folglich auch von den insofern subsidiären Fällen von Religionsge-

3. Vereinbarkeit von Zweck und Vergütung

Grundsätzlich ist die Vergütung von Organen sowohl mit der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke i.e.S. als auch mildtätiger und kirchlicher Zwecke vereinbar.¹⁰⁸⁹ Fördernde Tätigkeit wird grundsätzlich nach ihrem Nutzen für die Rezipienten bemessen und nicht nach der zugrundeliegenden Motivation des Fördernden. Das schließt nicht prinzipiell aus, für eine entsprechend zeit- oder arbeitsaufwändige Tätigkeit eine – angemessene – Vergütung zu erhalten, solange diese nicht (zumindest hintergründig) zum eigentlichen Zweck der Betätigung wird.¹⁰⁹⁰ Maßgebliches Kriterium der Vereinbarkeit ist also weniger der individuelle Zweck, sondern vielmehr die konkrete Einhaltung der Grundprinzipien der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit¹⁰⁹¹ sowie der sonstigen Vorgaben, etwa zur gemeinnützigen Mittelverwendung.¹⁰⁹²

Hinzu kommt, dass die Schaffung von Arbeitsplätzen nach allgemeiner Auffassung keinen gemeinnützigen, geschweige denn anderweitig steuerbegünstigten Zweck darstellen kann, solange nicht die Beschäftigung lediglich Ausprägung der übergeordneten Verfolgung anderweitig privilegierter Zwecke ist – etwa gemeinnütziger (bspw. Drogenprävention, Alten- oder Jugendhilfe)¹⁰⁹³ oder mildtätiger Art.¹⁰⁹⁴ Dann kann bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben solcher Beschäftigungsgesellschaften sogar ein Zweckbetrieb erblickt werden.¹⁰⁹⁵

meinschaften, die lediglich unter § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO fallen, bzw. deren Förderung durch Förderkörperschaften i.S.d. § 58 Nr. 1 AO. Vgl. dazu Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 115; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.177; Koenig, in: Koenig-AO³, § 54 Rn. 3; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 54 Rn. 9 f., 26 f. (Lfg. 242 Mai 2017).

¹⁰⁸⁹ Auch wenn bei letzteren statusrechtliche Besonderheiten beachtet werden müssen, die allerdings nicht Gegenstand der Darstellung sein sollen.

¹⁰⁹⁰ So selbst die ansonsten wohl systemwidrig enge Darlegung in AEAO Nr. 2 zu § 53.

¹⁰⁹¹ Siehe hierzu gesondert sogleich.

¹⁰⁹² Eine Ausnahme könnte lediglich in einem Teil des Anwendungsbereichs des § 52 Abs. 2 Nr. 25 AO vorliegen. Sofern bürgerschaftliches Engagement hier mittels *ehrenamtlicher Tätigkeit* (im engeren, sprich *unentgeltlichen* Sinne) gefördert wird, ist die Möglichkeit der Vergütung u.U. zumindest eingeschränkt. Andererseits dürfte es auch in diesem Fall angezeigt sein, zwischen der ehrenamtlichen Tätigkeit an sich und ihrer Administration zu differenzieren. Allerdings ist diese relativ junge Norm ohnehin in ihrer Funktionsweise und Reichweite umstritten: vgl. Gersch, in: Klein-AO¹³, § 52 Rn. 49; Halaczinsky, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, D. Rn. 150; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.146; Seer, in: Tipke/Kruse, § 52 Rn. 69 (Lfg. 143 Januar 2016): „überflüssige Vorschrift“; positiv („begrüßenswert“) soweit ersichtlich nur Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52 Rn. 42 (Lfg. 201 November 2008); differenzierter in der Folge Musil (Lfg. 240 November 2016) § 52 Rn. 256.

¹⁰⁹³ Vgl. nur § 52 Abs. 2 Nr. 3, 4, 10, 17 AO.

¹⁰⁹⁴ BFH, Urteil v. 31.1.1973 (II R 51, 58, 62/69) BStBl II 1973, 690 (691) (=BFHE 109, 383); ders., Urteil v. 26.4.1995 (I R 35/93) BStBl II 1995, 767–769 (768 f.) (=BFHE 177, 339); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.63 f.; strenger aber noch (wohl, um rechtspolitischen Änderungsdruck aufzubauen) Dehesselles, DB 2005, 72 (74 f.).

¹⁰⁹⁵ Zu denken wäre insbesondere an § 68 Nr. 3 AO im Zusammenhang mit behinderten Menschen. Vgl. darüber hinaus zur grundsätzlichen Vereinbarkeit mit den allgemeinen Anforderungen in § 65 AO, wenn berufsqualifizierende oder sozialpädagogische Aspekte eine Rolle spielen, das obiter dictum bei BFH, Urteil v. 26.4.1995 (I R 35/93) BStBl II 1995, 767–769 (769) (=BFHE 177, 339).

III. Ausschließlichkeit (§ 56 AO)

1. Allgemein

a. Bedeutung

Die Bedeutung der Ausschließlichkeit als Grundprinzip des Gemeinnützigkeitsrechts lässt sich bereits daran bemessen, dass sie nicht nur in der Eingangsnorm des „Allgemeinen Teils“ des Rechts der steuerbegünstigten Zwecke (§ 51 Abs. 1 S. 1 AO), sondern auch in einzelnen Begünstigungstatbeständen noch einmal explizit hervorgehoben wird.¹⁰⁹⁶ Teleologisch ergibt sich ihre Bedeutung nicht zuletzt daraus, dass sie eine bedeutende Rolle in der Legitimierung – und damit letztlich gesellschaftlichen Anerkennung – der Steuerprivilegierung spielt.¹⁰⁹⁷

b. Inhalt

aa. Satzungsmäßige Ausschließlichkeit

Der knappe Gesetzeswortlaut legt lediglich dar, dass eine Körperschaft hierzu „*nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke*“ verfolgen darf. Dies bedeutet in Bezug auf die Ausprägungsdimensionen der §§ 59 ff. AO, dass nicht nur ein satzungsmäßiger Verbandszweck die Qualität eines steuerbegünstigten Zwecks erreichen muss, sondern dass bei mehreren in der Satzung verankerten Zwecken ein jeder von ihnen diese Voraussetzungen erfüllen muss (*satzungsmäßige Ausschließlichkeit*). Eine teilweise Gemeinnützigkeit kann es nach dem Willen des Gesetzgebers nicht geben.¹⁰⁹⁸

bb. Ausschließlichkeit der Geschäftsführung

Es bedeutet gleichzeitig, dass auch die tatsächliche Geschäftsführung einzig diesen in der Satzung festgeschriebenen Zwecken gelten bzw. dienen darf. Jede Tätigkeit (und Untätigkeit)

¹⁰⁹⁶ Siehe nur § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 1 KStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG.

¹⁰⁹⁷ Droege, S. 183 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.7; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 56 Rn. 1 (Lfg. 242 Mai 2017); siehe dort auch zur Bedeutung dieses Prinzips für die weitere Konzeption und Entwicklung des Gemeinnützigkeitsrechts.

¹⁰⁹⁸ Zu diesem *Aufspaltungsverbot* siehe in ständiger Rspr. BFH, Urteil v. 20.12.1978 (I R 21/76) BStBl II 1979, 496–498 (497) (=BFHE 127, 360); ders., Urteil v. 4. 4. 2007 (I R 76/05) BStBl II 2007, 631–634 (634); BFH, Urteil v. 23. 2. 2012 (V R 59/09) BStBl II 2012, 544 (547) (=BFHE 237, 255); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 186; Droege, S. 181 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.6 ff.; ders., DStJG 26 (2003), 49–75 (57 f.); Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 56 Rn. 4 (Lfg. 242 Mai 2017); Seer, in: Tipke/Kruse, § 56 Rn. 1, 3 (Lfg. 144 April 2016) sowie AEAO Nr. 2 zu § 56. Nicht zu verwechseln ist dies allerdings mit der partiellen Steuerpflicht wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, die insofern schlicht eine *inhaltliche* Einschränkung der ansonsten ganzheitlich festgestellten Zweckadäquanz darstellt.

der Körperschaft muss darauf ausgerichtet sein, dem laut Satzung verfolgten Zweck zu dienen.¹⁰⁹⁹ Dies ist allerdings weniger restriktiv und kurzfristig gemeint als es auf den ersten Anschein wirkt, da sich die Ausschließlichkeit auf den ideellen Endzweck beschränkt und gerade nicht die Mittel zu dessen Erreichung beschneiden soll.¹¹⁰⁰ Die Geschäftsführung darf – und soll – Bestrebungen umfassen, die final dazu dienen, langfristig eine bestmögliche Förderung des gesetzten Zwecks zu bewirken, ungeachtet deren kurzfristiger (Neben-) Effekte. Daher steht die Ausschließlichkeit gerade nicht einer (renditeorientierten) Vermögensverwaltung, sonstigen Mittelbeschaffung oder dem Aufbau einer Verwaltung entgegen, da diese zumindest dazu geeignet, wenn nicht notwendig sind, um eine wie auch immer geartete Förderung überhaupt zu bewerkstelligen. Damit ist die langfristige und endgültige Ausrichtung der Tätigkeit als *Mittel zum Zweck* entscheidend, nicht hingegen durch eventuelle Zwischenziele reflexartig hervorgerufenen Effekte für gemeinnützigkeitsfremde oder sogar genuin -schädliche Belange.¹¹⁰¹

Diese vergleichsweise extensive Interpretation der Ausschließlichkeit ist jedoch nur dann zweckmäßig, wenn sie sowohl in Hinsicht ihrer zeitlichen Ausdehnung als auch in ihrer Wirkungsferne und -mittelbarkeit sowie in Bezug auf persönliche Auswirkungen begrenzt wird, wozu das Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55 AO), der Gegenwartsnähe, sowie das Unmittelbarkeitsgebot (§ 57 AO) dienen.¹¹⁰² Andererseits finden sich in § 58 AO einige Regelungen, die

¹⁰⁹⁹ Insbesondere ist die Verfolgung weiterer – also nicht in der Satzung festgeschriebener – Zwecke, selbst wenn diese materiell gemeinnützig sein sollten, nicht mit der Ausschließlichkeit vereinbar. Vgl. AEAO Nr. 2 zu § 56 sowie Gersch, in: Klein-AO¹³, § 56 Rn. 1; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 56 Rn. 2, 5 (Lfg. 242 Mai 2017); Schleder, Rn. 525; Seer, in: Tipke/Kruse, § 56 Rn. 1 (Lfg. 144 April 2016). Eine institutionalisierte Ausnahme hiervon bestand in jüngerer Zeit für Maßnahmen der Flüchtlingshilfe: vgl. BMF-Schreiben v. 22.9.2015 (IV C 4-S 2223/07/0015:015), BStBl I 2015, 745 sowie dazu Schunk, DSStR 2017, 1748.

¹¹⁰⁰ Ähnliche Einschätzung („auf den ersten Blick rigoros“) bei Seer, in: Tipke/Kruse, § 56 Rn. 4 (Lfg. 144 April 2016); vgl. außerdem Koenig, in: Koenig-AO³, § 56 Rn. 2; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 7 Rn. 1.

¹¹⁰¹ Siehe hierzu ausführlich BFH, Urteil v. 23.10.1991 (IR 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (63 f.) (=BFHE 165, 484); ders., Urteil v. 21.10.1999 (IR 14/98) BStBl II 2000, 325–327 (326) (=BFHE 190, 372); ders., Urteil v. 23.7.2003 (IR 29/02) BStBl II 2003, 930–933 (932) (=BFHE 203, 251); ders., Urteil v. 4.4.2007 (IR 76/05) BStBl II 2007, 631–634 (634); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 184 ff.; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 56 Rn. 2 f.; Hofmeister, DSStJG 26 (2003), 159–176 (161 ff.); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.10 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 56 Rn. 2 f.; M. Orth, DSStJG 26 (2003), 177–228 (185 ff.); Seer, in: Tipke/Kruse, § 56 Rn. 2, 4 (Lfg. 144 April 2016) sowie sehr klar auch AEAO Nr. 1 zu § 56. Sehr pointiert Hüttemann, DSStJG 26(2003), 49–75 (58): „Ausschließlichkeit der Ziele, nicht der Mittel“. Damit wird die Frage, ob die Mittelbeschaffung sogar durch dem ideellen Zweck entgegenlaufende Maßnahmen erreicht werden darf – beispielsweise der Verkauf von Gebrauchtwagen durch eine Umweltorganisation – (rechtlich) letztlich nur noch im Rahmen der Abgrenzung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb relevant: Hofmeister, DSStJG 26 (2003), 159–176 (163 ff.). Dies ist in vielerlei Hinsicht oftmals wieder eine Frage der subjektiven Einstellung der Organe. Es geht weniger um die objektive Eignung geschweige denn tatsächliche positive Auswirkung der Geschäftstätigkeitskomponenten auf den verfolgten Zweck, als vielmehr um die Finalität, das Abzielen bzw. die Ausrichtung allen Handelns auf gerade diesen Zweck.

¹¹⁰² Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.15; Droege, S. 181 nennt dies anschaulich „teleologische, personale und zeitliche Engführung“. Mehr dazu sogleich.

– teilweise in Anlehnung an bestimmte rechtsformspezifische Phänomene – einzelne Ausnahmen vom Ausschließlichkeitsgebot erlauben.¹¹⁰³ Als solche lassen sich auch die Regelungen zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie den Zweckbetrieben einordnen.¹¹⁰⁴

2. Vergütung im Lichte der Ausschließlichkeit

Auf die Organvergütung bezogen bedeutet dies, dass Organe als primäre Protagonisten der Geschäftsführung per Definition ihre Tätigkeit darauf ausgerichtet haben, die Zweckverfolgung der Körperschaft – je nachdem sogar in personam – darzustellen, oder zumindest durch konzentrierte Einbindung weiterer Personen zu lenken. Damit dient ihr konkretes (pflichtgemäßes) Handeln, jedenfalls aber ihre allgemeine organisatorische Einbindung aus Sicht der Körperschaft, beispielhaft ausschließlich dem verfolgten Zweck. Dass sie je nach Ausgestaltung des Arbeitsumfangs sowie der darauf aufbauenden Entlohnung persönlich daneben den Zweck verfolgen ihren Lebensunterhalt zu verdienen, ist insofern ein Nebeneffekt, der die ausschließliche Ausrichtung auf den gemeinnützigen Zweck nicht zu beeinflussen vermag.¹¹⁰⁵ Damit sind Vergütungsbeziehungen so lange mit der Ausschließlichkeit zu vereinbaren, wie sie nicht von ihrem Umfang oder dem Verhältnis zwischen Beitrag zur Zweckerreichung und Vergütung dazu umschlagen, Selbstzweck zu sein.¹¹⁰⁶

¹¹⁰³ Zu denken wäre hier zuvorderst an die begrenzte Versorgung der Stifterfamilie (Nr. 6) oder die Abhaltung geselliger Veranstaltungen (Nr. 7), aber auch die anderen Regelungen beinhalten – relativ spezifische – Ausnahmen hiervon, wobei es im Speziellen schwierig sein kann (aber regelmäßig auch kaum notwendig), die Ausnahmen dezidiert einzelnen zugrundeliegenden Prinzipien zuzuordnen. Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 187; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.18 ff.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 58 Rn. 15 ff. (Lfg. 236 Januar 2016); Seer, in: Tipke/Kruse, § 58 Rn. 1 (Lfg. 144 April 2016).

¹¹⁰⁴ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 186 f.; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 56 Rn. 2; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 56 Rn. 13 f. (Lfg. 242 Mai 2017); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 7 Rn. 2; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 39.

¹¹⁰⁵ Es ist indes misslich – nicht nur wegen der irreleitenden Verknüpfung mit der Semantik des Idealvereins – hierbei von der Unschädlichkeit eines „Nebenzwecks“ zu reden (so aber Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 184 ff.; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 44; ähnlich, wenn auch als „untergeordneter Nebenzweck“: Lang, DStZ 1988, 18 [24]), da dies insoweit ungenau ist, wie der zweite Zweck dem Endzweck horizontal gleichgeordnet wird, und weil der Begriff in anderer Bedeutung im Kontext der mittlerweile überholten Gepräge Theorie auftauchte, was letztlich erneut die schwierige Abgrenzung zur Selbstlosigkeit belegt (*Zwischenzweck* wäre insofern passender, wird aber verständlicherweise – weil weniger plakativ und schlussendlich auch nicht erhellender – soweit ersichtlich nicht verwendet).

¹¹⁰⁶ Selbstzweckhaftigkeit als allgemeines Negativ-Kriterium der Ausschließlichkeit auch bei BFH, Urteil v. 4.4.2007 (I R 76/05) BStBl II 2007, 631–634 (634); siehe außerdem Gersch, in: Klein-AO¹³, § 56 Rn. 3; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.12; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 56 Rn. 4, 14 (Lfg. 242 Mai 2017); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 7 Rn. 4; Seer, in: Tipke/Kruse, § 56 Rn. 2 (Lfg. 144 April 2016) sowie AEAO Nr. 1 zu § 56. Aus gesetzessystematischen Gründen (Konzeption des § 55 AO) ist die genaue Bestimmung dieser Selbstzweckhaftigkeit oftmals mit der Frage der Selbstlosigkeit oder weiteren Fragen der Mittelverwendung verquickt, weswegen eine minutiöse Auseinandersetzung im Rahmen dortiger Ausführungen erfolgen soll: siehe unten B. (S. 217 ff.). Zur schwierigen Abgrenzung zwischen Selbstlosigkeit und Ausschließlichkeit siehe auch Droege, S. 183 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 56 Rn. 2; Lang, DStZ

IV. Unmittelbarkeit (§ 57 AO)

1. Allgemein

Die Unmittelbarkeit steuerbegünstigter Zweckverfolgung hat als Grundprinzip eine vergleichbare Stellung und Bedeutung wie die Ausschließlichkeit.¹¹⁰⁷ Die allgemeine Definition der Unmittelbarkeit findet sich in § 57 Abs. 1 S. 1 AO und stellt bezüglich der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke lediglich die Anforderung, dass die Körperschaft „selbst diese Zwecke verwirklicht“ und ist damit ausfüllungsbedürftig. Letztlich handelt es sich bei der gesamten Frage der Unmittelbarkeit um eine wertende personenspezifische Zurechnung des (Organ-) Handelns der Körperschaft zu – ihr wertungsgemäß *eigenen* – konkreten Maßnahmen der Verfolgung des individuell steuerbegünstigten Zwecks.¹¹⁰⁸

Dabei ergibt sich die Bewertung dieser persönlichen Nähe gerade nicht in Relation zum Gemeinwohl, sondern immer in Bezug auf den konkreten satzungsgemäßen Zweck.¹¹⁰⁹ Dies mag auf den ersten Blick keinen Unterschied machen, allerdings ist es einzelnen steuerbegünstigten Zwecken eigen, dass sie eher – im untechnischen Wortsinn – mittelbare Auswirkungen auf das allgemeine Wohl haben, aber dennoch vom Gesetzgeber als förderungswürdig betrachtet werden.¹¹¹⁰ Unmittelbarkeit als terminus technicus des Gemeinnützigkeitsrechts

1988, 18 (24); Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 21 (Lfg. 236 Januar 2016) bzw. § 56 Rn. 11 f. (Lfg. 242 Mai 2017).

¹¹⁰⁷ Allerdings wurde diese ursprünglich überhaupt erst aus dem Prinzip der Ausschließlichkeit abgeleitet. Noch kein eigenständiger Grundsatz, sondern Teil der Ausschließlichkeit bei RFH, Beschluss v. 3.12.1920 (II B 22/20) RFHE 4, 120–121 (121); siehe auch Fricke, S. 6 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.7; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 57 Rn. 1 ff. (Lfg. 243 Juli 2017). Allgemein zur Unmittelbarkeit siehe etwa BFH, Urteil v. 6.2.2013 (I R 59/11) BStBl II 2013, 603–606 (=BFHE 241, 101); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 187 ff.; Droewe, S. 187 ff.; Fricke; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.35 ff.; ders., DStJG 26 (2003), 49–75 (54 ff.); Hüttemann/Schauhoff, FR 2007, 1133; Schleder, Rn. 526 ff.; Schunk, nPoR 2016, 53; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 45 ff.; v. Wallis/Steinhardt, Rn. 53.

¹¹⁰⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.35; Seer, in: Tipke/Kruse, § 57 Rn. 1 (Lfg. 144 April 2016). Fricke, S. 19, 64 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 57 Rn. 2; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 57 Rn. 11 f. (Lfg. 243 Juli 2017) sprechen hierbei ausnahmslos von „Selbstverwirklichung“.

¹¹⁰⁹ Droewe, S. 190 f.; Hüttemann/Schauhoff, FR 2007, 1133 (1133); Schleder, Rn. 530 f.

¹¹¹⁰ Zu denken wäre etwa an die Förderung des Wohlfahrtswesens (§ 52 Abs. 2 Nr. 9 AO), die Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern (§ 52 Abs. 2 Nr. 18 AO), die Förderung des Sports durch die wohl überwiegend nicht selber Aktiven (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO), oder in besonderem Maße auch die Verfolgung kirchlicher Zwecke durch zivilistische Körperschaften (vgl. § 54 AO sowie oben A.II.2, S. 188.). Ein Beispiel für einen steuerbegünstigten Zweck, der aus sich heraus einen sehr direkten Bezug zu positiven Auswirkungen für das Gemeinwohl hat, ist die Mildtätigkeit, wenn man die Rezipienten als spürbare Partikel der Allgemeinheit betrachtet und nicht erst auf daraus folgende Entlastungseffekte für die Sozialsysteme abstellt. Davon abgesehen gibt es auch innerhalb eines Zwecks – wie schon im Zusammenhang mit dem Sport angedeutet – unterschiedlich direkte Förderungsansätze, bei denen sich kontextbezogen die Frage stellt, ob dies nach Sinn und Zweck der Privilegierung noch hinreichend zielführende Handlungen sind, oder diese etwa allgemein-wirtschaftlichem Handeln gleichzusetzen sind. Vgl. dazu insbesondere Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.38 ff.

meint somit immer auch eine Abwesenheit von Intermediären, die aus eigenständigem Antrieb der jeweils konkret-individuellen Zweckverfolgung dergestalt nahe stehen, dass die Verfolgung nicht mehr der gegenständlichen Körperschaft zuzurechnen ist, es letztlich also an einer Rechtfertigung für steuerliche Privilegien mangelt.¹¹¹¹

2. Vergütung im Lichte der Unmittelbarkeit

„Unmittelbares“ Agieren einer juristischen Person kann es ohnehin nur durch das Handeln oder Unterlassen in Gestalt ihrer Organe geben. Ohne dass es hierzu weiterer Regelungen bedürfte, wird folglich deren Verhalten – ebenso wie solches der unter ihnen angesiedelten verfassungsmäßigen Vertreter – der Körperschaft auch in puncto Unmittelbarkeit bereits nach allgemeinen Regeln zugerechnet.¹¹¹² Ob diese dafür eine Vergütung erhalten oder nicht, ist weniger eine Frage der Unmittelbarkeit als vielmehr der Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit.¹¹¹³ Eine Vergütung ist nach den Vorgaben des § 57 AO sogar für der Körperschaft in keiner Weise angehörige Personen möglich, sobald diese die nicht allzu hohe Hürde der Einstufung als Hilfsperson gem. § 57 Abs. 1 S. 2 AO überwinden.¹¹¹⁴ Auch die Gründung von

¹¹¹¹ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 187 f.; Holland, DStR 2010, 2057 (2058); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.36 f. Man kann insofern berechtigterweise von der „*persönliche[n]*“ Unmittelbarkeit bzw. Realisation – in Abgrenzung zur *sachlichen* – reden: Hüttemann/Schauhoff, FR 2007, 1133 (1134 f.); Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 57 Rn. 11 (Lfg. 243 Juli 2017); Seer, in: Tipke/Kruse, § 57 Rn. 1 (Lfg. 144 April 2016). Unmittelbarkeit impliziert dabei auch in der Grundform kein solitäres oder isoliertes Vorgehen. Auch die konzertierte Zusammenarbeit mit anderen Körperschaften – ob steuerbegünstigt oder nicht – schadet nicht, solange eine eigenständige unmittelbare Förderbeziehung zu dem verfolgten Zweck bestehen bleibt und sich gerade nicht auf die Förderung fremder Förderung beschränkt; vgl. dazu BFH, Urteil v. 17.2.2010 (I R 2/08) BStBl II 2010, 1006–1009 (1008 f.) (=BFHE 228, 388); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 190 f.; Holland, DStR 2010, 2057 (2057 f.); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.41 f.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 57 Rn. 2; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 57 Rn. 13 (Lfg. 243 Juli 2017); Schunk, npoR 2016, 53 (53, 55 f.). Auf die erfolgreiche Zweckerreichung kommt es insgesamt – auch in Einklang etwa mit dem Ausschließlichkeitsgebot – ebenso wenig an, auch die Vorbereitung (zurechenbar) eigener Handlungen ist unmittelbar im Sinne des § 57 AO. Vgl. BFH, Urteil v. 23.7.2003 (I R 29/02) BStBl II 2003, 930–933 (632) (=BFHE 203, 251); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.36; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 57 Rn. 12 (Lfg. 243 Juli 2017); Seer, in: Tipke/Kruse, § 57 Rn. 2 (Lfg. 144 April 2016).

¹¹¹² Droege, S. 187; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.45. Sehr weit (selbst Erfüllungsgehilfen gem. § 278 BGB, unabhängig von § 57 Abs. 1 S. 2 AO) Koenig, in: Koenig-AO³, § 57 Rn. 2; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 57 Rn. 13 (Lfg. 243 Juli 2017).

¹¹¹³ Zur Abgrenzung dieser Grundsätze zur Unmittelbarkeit siehe Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 57 Rn. 17 f. (Lfg. 243 Juli 2017). Selbst die Vergütung von Verwaltungsangestellten unter Organrang ist prinzipiell bloße „Hilfstätigkeit“ und damit – unschädlich mittelbare – Verfolgung des satzungsgemäßen Zwecks, solange sie diesem tatsächlich dient: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 188.

¹¹¹⁴ Dabei können nach herrschender Meinung rein tatsächliche Beziehungen und daraus resultierende Einwirkungsmöglichkeiten zwischen Körperschaft und Hilfsperson für eine Zurechnung ausreichen. BFH, Urteil v. 31.10.1957 (III 158/57 U) BStBl III 1958, 170–174 (174) (=BFHE 66, 438); Vereinsmitglieder als Hilfsperson: ders., Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (63 f.) (=BFHE 165, 484); Personalgestaltung durch einen Gesellschafter: ders., Urteil v. 26.4.1995 (I R 35/93) BStBl II 1995, 767–769 (768) (=BFHE 177, 339); FG Niedersachsen,

Tochtergesellschaften schadet der Unmittelbarkeit der Muttergesellschaft und der Vergütung ihrer Organe nicht, jedenfalls solange für letztgenannte noch eine gewisse Tätigkeit im ideellen Bereich verbleibt und keine auf reine Holdingaufgaben beschränkte juristische Person entsteht.¹¹¹⁵ Hinzu kommt, dass die Organpersonen gem. § 58 Nr. 4 AO neben ihrer Haupttätigkeit selbst für gewerbliche Tochtergesellschaften aktiv sein dürfen, ohne die Gemeinnützigkeit der Mutterkörperschaft zu gefährden.¹¹¹⁶

V. Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

1. Überblick

Das Kriterium der Selbstlosigkeit findet in §§ 52 Abs. 1, 53 S. 1, 54 Abs. 1 AO Erwähnung und gilt damit unterschiedslos für alle steuerbegünstigten Zwecke. Seine spezielle Ausgestaltung findet es nach der amtlichen Überschrift in § 55 AO. Dessen Abs. 1 beinhaltet die Legaldefinition nach der Selbstlosigkeit vorliegt, „*wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden*“.¹¹¹⁷ Mit dieser Selbstlosigkeit „im engeren Sinne“ werden durch den folgenden

Urteil v. 8.4.2010 (6 K 139/09) juris; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 191 f.; Holland, DStR 2010, 2057 (2059); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.46 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 57 Rn. 2; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 48 ff. A.A. (Notwendigkeit einer Weisungsunterworfenheit) aber die Finanzverwaltung: AEAO Nr. 2 (Sätze 2 und 4) zu § 57 sowie sich dem anschließend M. Orth, S&S (Rote Seiten) 5/1999, 1 (8 f.); Scher, DStR 2003, 727 (728); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 47. Kritisch wird dieser Streit insbesondere bei sog. *Konsilleistungen* im Gesundheitssektor: Haaf, DStR 2012, 159 (160 ff.). Die Abgrenzung zwischen Erfüllungs- und Verrichtungsgehilfen (§§ 278, 831 BGB) kann unter vergleichenden Wertungsgesichtspunkten dahingehend überzeugen, dass das Erfordernis einer Weisungsgebundenheit einer – hier nicht ersichtlichen – teleologischen Anknüpfung bedarf: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.48; sogar weitergehend die Begriffe *Hilfsperson* und *Erfüllungsgehilfe* wertungsmäßig gleichsetzend Droege, S. 187; Seer, in: Tipke/Kruse, § 57 Rn. 3 (Lfg. 144 April 2016); ebenso wohl F. Schröder, DStR 2008, 1069 (1071).

¹¹¹⁵ Ähnlich problematisch liegt die Situation, wenn in umgekehrter Richtung Vergütungsempfänger in rechtlich selbständige Beschäftigungsgesellschaften ausgelagert werden. Diese sind dann – gerade auch im Wertungsvergleich mit genuin gewerblichen Personaldienstleistern – selbst prinzipiell nicht mehr als unmittelbar einen steuerbegünstigten Zweck verfolgend anzusehen. Die Hilfspersonentätigkeit für die weiterhin privilegierte (Ursprungs-) Körperschaft steht zwar einer eigenständigen Steuerprivilegierung nicht entgegen, begründet sie aber jedenfalls nicht aus sich heraus: AEAO Nr. 2 (Satz 9) zu § 57; BFH, Urteil v. 17.2.2010 (I R 2/08) BStBl II 2010, 1006–1009 (1008 f.) (=BFHE 228, 388); ders., Urteil v. 6.2.2013 (I R 59/11) BStBl II 2013, 603–606 (605) (=BFHE 241, 101); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.54 ff. (zur „mangelnden Konzernneutralität“ des Gemeinnützigkeitsrechts siehe vertiefend ders., FR 2016, 969 [972 f.]); siehe auch Hüttemann/Schauhoff, FR 2007, 1133 (1137 f.); M. Orth, S&S (Rote Seiten) 5/1999, 1 (8 f.); F. Schröder, DStR 2008, 1069 (1075 f.); Schunk, npoR 2016, 53 (55).

¹¹¹⁶ Zu Personenidentitäten in Geschäftsführungspositionen siehe Scher, DStR 2003, 727 (727), sowie genauer unten D.IV.4.d, S. 316 ff.

¹¹¹⁷ Auch der Grundsatz der Selbstlosigkeit muss sich satzungsmäßig und in der tatsächlichen Geschäftsführung niederschlagen: Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 15, § 60 Rn. 1; Schön, in: FG Flume, 265–299 (276, 280 f.). Allgemein zum Selbstlosigkeitsgebot siehe etwa RFH, Urteil

Halbsatz die in den § 55 Abs. 1 Nr. 1–5 sowie Abs. 2 und 3 enthaltenen Regelungen zur gemeinnützigen Mittelverwendung verknüpft, sodass der § 55 AO eine Selbstlosigkeit „im weiteren Sinne“ beinhaltet.¹¹¹⁸

2. Selbstlosigkeit im engeren Sinne

Auf den ersten Blick weisen Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit eine große Schnittmenge auf, da eigenwirtschaftliche Belange nicht Gegenstand der in den §§ 52–54 AO aufgeführten Zwecke sind. Zur eigenständigen Komponente wird die Selbstlosigkeit damit erst, wenn man sie als subjektives Element des „Tatbestands“ der Steuerbegünstigung versteht.¹¹¹⁹

Es sind Konstellationen denkbar, in denen eine ansonsten in jedweder Hinsicht den Anforderungen an eine Steuerbegünstigung genügende Tätigkeit allein daraus motiviert ist, die Protagonisten in Lohn und Brot zu bringen und zu halten. Auch wenn im Gemeinnützigkeitsrecht keine individuelle Gesinnungsprüfung stattfindet, so bedarf es zur Rechtfertigung des an und für sich tendenziell den Gemeinnutzen beschränkenden Steuerverzichts dennoch eines gewissen *Gemeinsinns* auf Seiten der privilegierten Körperschaft in Gestalt ihrer Organe.¹¹²⁰ Dies ist noch deutlicher der Fall, wenn die Fördertätigkeiten nur Mitgliedern der Körperschaft

v. 17.7.1930 (III A 6/30) RStBl 1930, 702; BFH, Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (64 f.) (=BFHE 165, 484); ders., Urteil v. 7.3.2007 (I R 90/04) BStBl II 2007, 628–631 (=BFHE 217, 413); Bopp, DStZ 1999, 123; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 117 ff.; Droege, S. 198 ff.; Hüttemann, in: Dt. Stiftungswesen, 191–213 (201 f.); ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 4.67; Leisner-Egensperger, DStZ 2008, 292; J. Martens, S. 78 ff.; Schleder, Rn. 442 ff.; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 60 ff.; v. Wallis/Steinhardt, Rn. 49 ff.; Walz, JZ 2002, 268 (271 ff.). Zur geschichtlichen Entwicklung dieser Vorschrift siehe Droege, S. 198 ff.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 1 ff. (Lfg. 236 Januar 2016).

¹¹¹⁸ Wie bereits im Rahmen der Ausschließlichkeit dargelegt, ist diese systematische Anbindung weder zwingend noch überhaupt isoliert möglich, was sich bereits daran zeigt, dass diese Vorgaben früher in § 4 Abs. 2 GemVO noch im Rahmen der *Ausschließlichkeit* beheimatet waren. Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.67 f.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 25 f. (Lfg. 236 Januar 2016); Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 1 (Lfg. 144 April 2016); Walz, JZ 2002, 268 (273). Die Anforderungen der Nr. 1–5 sollen daher – auch insoweit sie die Selbstlosigkeit i.e.S. nur konkretisieren – eigenständig im Rahmen der gemeinnützigen Mittelverwendung unter B., S. 217 ff. behandelt werden.

¹¹¹⁹ Droege, S. 201 f.; Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49–75 (67 f.); ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 4.69 ff.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 19 f. (Lfg. 236 Januar 2016) – anders noch Leisner-Egensperger, § 55 Rn. 20 (Lfg. 220 November 2012) –; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 1 (Lfg. 144 April 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 60a; ebenso wohl Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 4. A.A. aber wohl Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 1.

¹¹²⁰ RFH, Urteil v. 26.7.1929 (I A a 238/29) RFHE 25, 284–288 (285); BFH, Urteil v. 26.4.1989 (I R 209/85) BStBl II 1989, 670–673 (672) (=BFHE 157, 132); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 117 ff.; Droege, S. 198 ff.; J. Martens, S. 86; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 20 (Lfg. 236 Januar 2016); Seer, DStJG 26 (2003), 11–48 (32 f.); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 60a. Zur Begründung der Notwendigkeit eines solchen subjektiven Elements siehe Droege, S. 198 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.73; Seer, DStJG 26 (2003), 11–48 (14); Walz, JZ 2002, 268 (273). A.A. noch (auch wenn unklar bleibt, warum es zwischen zwei rein objektiven Sphären dortiger „Indizwirkung“ bedürfen soll) Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 20 (Lfg. 220 November 2012).

selbst zugutekommen, unabhängig davon, ob diese Einschränkung bereits in der Satzung festgelegt oder erst durch die tatsächliche Geschäftsführung offenbar wird.¹¹²¹

a. Eigenwirtschaftliche Zwecke der Mitglieder

Auch wenn sich dies ohnehin teleologisch relativ genau bestimmen ließe, liefert das Gesetz weitgehend hilfreiche Ausführungen dazu, welche natürlichen und juristischen Personen als „Mitglieder“ der steuerbegünstigten Körperschaften (i.S.d. KStG) zu werten sind.¹¹²² Darüber hinaus ist allerdings überwiegend anerkannt, dass auch (vertretungsberechtigte) Fremdorgane und prinzipiell sogar nahestehende Personen aus teleologischen Erwägungen ebenfalls Maßstab für die *Eigenwirtschaftlichkeit* der Zwecke sein können, da es insofern kein Unmittelbarkeitserfordernis gibt.¹¹²³

Nach der in § 55 Abs. 1 S. 1 AO hervorgehobenen Konkretisierung sind als eigenwirtschaftliche Zwecke vornehmlich „*gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke*“ anzusehen. Diese kennzeichnen sich durch eine Gewinnerzielungsabsicht in der erwerbswirtschaftlichen Sphäre der individuellen Mitglieder, wie sie etwa bei Einkünften nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–4 EStG zugrunde liegt. Es reichen in diesem Bereich allerdings wirtschaftliche Vorteile in jedweder Form.¹¹²⁴ Dabei kann die Tatsache, dass eine überwiegende Zahl der Mitglieder sich in der Hauptsache einer dieser Erwerbsgattungen zuordnen lässt – sie also beispielsweise Landwirte oder Freiberufler sind – bei einem korrespondierenden Zweck dafür sprechen, dass die Selbstlosigkeit und damit die Steuerbegünstigung insgesamt verneint werden muss.¹¹²⁵

¹¹²¹ Rechtstechnisch würde allerdings in erstgenanntem Fall schon kein steuerbegünstigter Zweck vorliegen: Vgl. § 52 Abs. 1 S. 2 AO; RFH, Urteil v. 17.7.1930 (III A 6/30) RStB1 1930, 702 (702); BFH, Urteil v. 28.6.1989 (I R 86/85) BStB1 II 1990, 550–553 (551) (=BFHE 157, 416); sehr anschaulich P. Fischer, FR 2004, 147 (148 f.); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.72, 4.75.

¹¹²² Insbesondere konkretisiert Abs. 3 dies für Stiftungen und BgA.

¹¹²³ FG Köln, Urteil v. 15.7.2004 (13 K 2530/03) EFG 2005, 222–225 (223 f.); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.76; ders., Wirtschaftliche Betätigung, S. 66; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 11. Zur konkreten Ausfüllung der nahestehenden Person siehe insofern parallelisierbar unten im Rahmen der vGA B.II.3.a, S. 228 ff.

¹¹²⁴ RFH, Beschluss v. 3.12.1920 (II B 22/20) RFHE 4, 120–121 (120); Droege, S. 212 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.77; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 3 (Lfg. 144 April 2016).

¹¹²⁵ Eine althergebrachte Meinung aus der Rechtsprechung sieht in solchen Fällen sogar eine Beweislastumkehr: RFH, Urteil v. 26.7.1929 (I A a 238/29) RFHE 25, 284–288 (285); ders., Urteil v. 3.6.1929 (I A a 664/28) RStB1 1929, 493–494 (493 f.); BFH, Urteil v. 22.8.1952 (III 256/51 U) BStB1 III 1952, 270–271 (271) (=BFHE 56, 705); sich dem anschließend Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 123; ähnlich auch Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 46 f. (Lfg. 236 Januar 2016); gegen eine solche Beweislastumkehr aber zuvor Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 35 ff. (Lfg. 220 November 2012). Etwas moderater Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.77 mit einem Wertungsvergleich zur Vermutung in § 344 Abs. 1 HGB (als verstärkendes Argument auch bei RFH, Urteil v. 3.6.1929 [I A a 664/28] RStB1 1929, 493–494 [494]). Alle diese Argumente können aber höchstens in stark abgeschwächter Form für angestellte (Selbst-) Organwalter gelten, da bei diesen – bei entsprechendem zeitlichen Umfang ihrer Organ Tätigkeit – gerade keine Zweckentfremdung der gemeinnützigen Tätigkeit für die (damit regelmäßig nicht nur zeitlich nachrangige anderweitige „eigentliche“) eigenwirtschaftliche Tätigkeit vorliegen dürfte.

Nach wohl überwiegender Auffassung können auch finanzielle Vorteile im rein privaten Bereich – den Erwägungen bezüglich der Ausweitung auf nahestehende Personen in ihrer indirekten Wirkweise entsprechend – eigenwirtschaftliche Zwecke begründen, während rein immaterielle Vorteile nach relativ eindeutiger Vorgabe des Gesetzgebers der Selbstlosigkeit nicht im Weg stehen können.¹¹²⁶

b. Vorrangige Verfolgung („in erster Linie“)

Es ist nachvollziehbar realitätsnah, keine monokausalen Begründungsmodelle für die Motivation der Akteure in gemeinnützigen Körperschaften zugrunde zu legen und ein gewisses Nebeneinander von eigenwirtschaftlichen und steuerbegünstigten Zwecken zuzulassen. Dies hat jedoch zur Folge, dass die Abgrenzung, ab welcher Intensität individuell gebilligte Nebenwirkungen zu Hauptbeweggründen oder -zwecken umschlagen, entsprechend schwierig und einzelfallbezogen erfolgen muss.¹¹²⁷ Nach verbreiteter Auffassung ist das Regime der übrigen Anforderungen an die Gemeinnützigkeit auf objektiver Seite bereits dergestalt restriktiv, dass eine relativ strenge Auslegung der Selbstlosigkeit in dieser Hinsicht nicht sachgerecht erscheint, da grobe Fälle ohnehin durch das Ausschließlichkeitsgebot verhindert werden.¹¹²⁸ Letztlich ist jedweder Versuch einer vornehmlich objektiven Anknüpfung an bestimmte Quantitäten zum Scheitern verurteilt, weil sich hinter der Wertungsfrage letztlich eine situative Abwägungsentscheidung zwischen dem Gemeinnutzen auf der einen und dem Eigennutz der Mitglieder auf der anderen Seite verbirgt.¹¹²⁹

c. Eigenwirtschaftliche Zwecke der Körperschaft

Im Zuge der früher geltenden Gepräge­theorie war überwiegend anerkannt, dass sich § 55 AO auch auf eigenwirtschaftliche Zwecke der Körperschaft selbst erstreckt. Die Unterhaltung eines (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, der in Hinsicht auf den gezielten

¹¹²⁶ FG Köln, Urteil v. 15.7.2004 (13 K 2530/03) EFG 2005, 222–225 (223); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 118; Droge, S. 209 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.79 f.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 47 (Lfg. 236 Januar 2016); Seer, DStJG 26 (2003), 11–48 (32 f.); Walz, JZ 2002, 268 (274).

¹¹²⁷ Siehe zur Gemengelage der Motivationen Frey/Osterloh, DBW 57 (1997), 307–321 (308 ff.); Walz, JZ 2002, 268 (271). Seer, DStJG 26 (2003), 11–48 (33) spricht – im Kontext des § 10b EStG in Anlehnung an *Paul Kirchhof* – anschaulich von einem unschädlichen „individualnützig[e] Reflex“.

¹¹²⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.81; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 5 f.; Leisner-Egensperger, DStZ 2008, 292 (293); a.A. J. Martens, S. 82 f.

¹¹²⁹ Droge, S. 202 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.81 f.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 6. Daher kann das Abstellen auf die Mehrheit der Mitglieder kein universelles Hilfsmittel sein. Anders aber RFH, Urteil v. 26.7.1929 (I A a 238/29) RFHE 25, 284–288 (285); ders., Urteil v. 3.6.1929 (I A a 664/28) RStBl 1929, 493–494 (493); BFH, Urteil v. 21.3.1952 (III 271/51 S) BStBl III 1952, 112–113 (112) (=BFHE 56, 280); FG Saarland, Urteil v. 21.8.1981 (I 74-75/78) EFG 1982, 214–215 (215); Scholtz, in: Koch/Scholtz⁵, § 55 Rn. 4; v. Wallis/Steinhardt, Rn. 50. Diese Abwägung birgt allerdings die Gefahr in sich, statt der der Selbstlosigkeit wesentlichen *subjektiven Erheblichkeit* in Richtung eines *objektiven Nutzens für die Allgemeinheit* abzu­driften, was dem Sinn und Zweck der Bestimmung zuwiderlaufen würde.

Umsatz und die zeitliche Inanspruchnahme der Mitglieder einen klaren Schwerpunkt („in erster Linie“) der Tätigkeit der Organisation darstellte, sollte – auch aus dem ihm inhärenten Gewinnstreben – als eigenwirtschaftlicher Zweck gegen die Selbstlosigkeit verstoßen.¹¹³⁰

Seit der Aufgabe der Gepräge Theorie durch den BFH hat sich dieses Problem weitgehend erledigt. Solange besagte Tätigkeit nur die gewählte Form der Mittelbeschaffung für die eigentliche Zweckverfolgung darstellt und den sonstigen Vorgaben entspricht, muss dieses Verhalten auch als selbstlos charakterisiert werden.¹¹³¹ Damit verbleibt ein Anwendungsbereich für die Eigenwirtschaftlichkeit quasi nur mehr für die Mitglieder der Körperschaft.¹¹³²

3. Vergütung im Lichte der Selbstlosigkeit (i.e.S.)

Die Vergütung spielt im Rahmen des § 55 AO nicht nur im Zusammenhang der Mittelverwendung eine Rolle, sondern kann auch für die Selbstlosigkeit im engeren Sinne problematisch sein. Erfolgt eine steuerbegünstigte Tätigkeit aus der Sicht der Protagonisten primär zur Sicherung des eigenen Lebensunterhaltes und ist der konkrete Zweck damit austauschbar und beliebig, kann die Körperschaft schon mangels der selbstlosen Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks von Anbeginn an nicht als steuerbegünstigt angesehen werden.

Auf der anderen Seite ist die Sicherung des Lebensunterhaltes für jeden Einzelnen aus der Natur der Sache eine Angelegenheit von einer gewissen Bedeutung.¹¹³³ Dies führt dazu, dass sie zumindest für hauptamtliche Organwalter¹¹³⁴ regelmäßig jedenfalls gleichbedeutend mit der gemeinnützigen Zweckverfolgung sein dürfte, ohne dass dies nach der Zielrichtung der Norm ein wesentliches Hindernis darstellte, solange nicht aus anderen Gründen – etwa der

¹¹³⁰ BFH, Urteil v. 26.4.1989 (I R 209/85) BStBl II 1989, 670–673 (672) (=BFHE 157, 132); ders., Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (64) (=BFHE 165, 484); sowie überblicksartig Bopp, DStZ 1999, 123 (123 f.); Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung, S. 76 ff.; ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 4.90 ff.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 91 ff. (Lfg. 236 Januar 2016).

¹¹³¹ So nunmehr BFH, Urteil v. 4.4.2007 (I R 76/05) BStBl II 2007, 631–634 (634). In der Folge auch AEAO Nr. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1. Vgl. außerdem Droege, S. 207 ff.; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 2; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.100 f.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 9; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 25 f. (Lfg. 236 Januar 2016); Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 5 f. (Lfg. 144 April 2016); S. Unger, DStZ 2010, 141 (142 f.); ebenso wohl schon Bopp, DStZ 1999, 123 (124 f.). A.A. noch (wenig überzeugend) Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 25 ff., 50 f., 57, 59 (Lfg. 220 November 2012).

¹¹³² Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.99; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 5 f. (Lfg. 144 April 2016); ebenso wohl Droege, S. 208 f.; S. Unger, DStZ 2010, 141 (142 f.); sowie schon M. Orth, DStJG 26 (2003), 177–228 (192 f.). A.A. aber insofern AEAO Nr. 1 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 sowie BFH, Urteil v. 4.4.2007 (I R 76/05) BStBl II 2007, 631–634 (634); Bopp, DStZ 1999, 123 (126); Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 2; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 9; J. Martens, S. 82 ff.

¹¹³³ Dieser Aspekt ist im Übrigen auch der Grund dafür, dass eine Steuerprivilegierung aus Gründen der Gemeinnützigkeit aus grundsätzlichen Erwägungen allein Körperschaften gewährt wird: Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49–75 (50 f.).

¹¹³⁴ Zur Konturlosigkeit des Begriffs der *Hauptamtlichkeit* im Kontext des Dritten Sektors siehe Boubaris, S. 7 f.

Tatsache, dass die Beschäftigten der Körperschaft zugleich einen Großteil der Mitglieder darstellen – die Selbstlosigkeit insgesamt in Frage steht.¹¹³⁵ Dies ergibt sich auch daraus, dass die vergütete Person regelmäßig ohnehin Einschnitte in der Vergütungshöhe in Kauf nehmen muss, wofür eine ideelle Motivation typischerweise nicht fernliegend ist.¹¹³⁶

Diese inneren Vorgänge, Prioritäten oder undokumentiert mündlichen Absprachen zwischen den Organpersonen (in spe) müssen praktischerweise an äußerlich wahrnehmbaren Faktoren festgemacht werden und dürften damit nicht selten schwer zu belegen sein. Es lassen sich aber auch Fälle denken, in denen etwa durch die bloße Masse an angeblich verfolgten Zwecken eine fehlende Ernsthaftigkeit festzumachen ist, oder spätestens auf der Ebene der Mittelverwendung das Ausmaß der Verwaltungskosten einen Schluss darauf zulässt, dass die Administration einen selbstzweckhaften und damit eigennützigen Schwerpunkt hat.

VI. Satzungsmäßige Gemeinnützigkeit (§§ 59 ff. AO)

1. Allgemeine Anforderungen an die Satzung

Die dargestellten Anforderungen an gemeinnützige Organisationen und ihre Tätigkeit müssen nicht lediglich irgendwie Einzug in die Satzung der jeweiligen Körperschaft erhalten, sondern diese muss ihnen in vollem Umfang entsprechen. Damit wird durch § 59 AO nicht nur die Konformität der Satzung mit den gesetzlichen Vorgaben sichergestellt, indem sie zu einer formellen Voraussetzung jedweder Steuervergünstigung an sich gemacht wird, sondern gleichsam in Verbindung mit § 60 f. AO auch ein Mindestinhalt vorgegeben.

a. Satzungserfordernis

Aus der Eigenart als Körperschaft folgt regelmäßig für jedes potentiell gemeinnützige Steuersubjekt, dass es bereits zu seiner rechtlichen Entstehung einer Satzung bedarf, an der sich auch die Gemeinnützigkeit messen lassen muss. Das Gesetz definiert die Satzung i.w.S. als Satzung, Stiftungsgeschäft oder sonstige Verfassung der Körperschaft (§ 59 AO). Sollte ein

¹¹³⁵ Droege, S. 202; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.82; J. Martens, S. 87 f.

¹¹³⁶ Zur vertrauensbildenden Wirkung dieses Verzichts auf Außenstehende siehe Walz, JZ 2002, 268 (274). Allerdings ist nicht mehr gefordert, dass die Vergütung im Rahmen einer früher vertretenen „Opferbereitschaft“ bzw. „-willigkeit“ – vgl. BFH, Urteil v. 21.3.1952 (III 271/51 S) BStBl III 1952, 112–113 (112) (=BFHE 56, 280); ders., Urteil v. 13.12.1978 (I R 39/78) BStBl II 1979, 482–488 (487) (=BFHE 127, 330); ders., Urteil v. 26.4.1989 (I R 209/85) BStBl II 1989, 670–673 (672) (=BFHE 157, 132); Thiel, DB 1992, 1900 (1900) – unterhalb der Angemessenheit angesiedelt sein muss, um eigenwirtschaftliche Zwecke auszuschließen. Dieses systemfremd moralinsaur und die Regelungen des § 55 AO überlagernde Kriterium ist nach überwiegender Auffassung entbehrllich oder auf einen *Gemeinsinn* abgeschwächt: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.105 f.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 4; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 19 f. (Lfg. 236 Januar 2016); tendenziell anders aber wohl („opferwilliges Handeln“) Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 118 f.; Scholtz, in: Koch/Scholtz⁵, § 55 Rn. 4. Zur Frage der Auswirkung dieser etwaigen Erwartungen auf die Angemessenheit der Vergütung siehe auch C.III.2.b, S. 255 ff.

Körperschaftsteuersubjekt (i.S.d. KStG) an sich keine Satzung aufweisen, etwa weil es zivilrechtlich unselbständig ist, so ist die Schaffung einer solchen folglich aufgrund der §§ 59 f. AO notwendige Voraussetzung für die Erlangung eines Status als gemeinnützig.¹¹³⁷

b. Ausgestaltung und Mindestinhalt

Nicht wenige Anforderungen an die Körperschaft sind solcher Gestalt, dass es einer aktiven individuellen Regelung oder zumindest Erwähnung in der Satzung bedarf, um ihnen zu entsprechen. Dies kann etwa daher rühren, dass ein Zweck seiner Natur nach zwingend genauer bestimmt werden muss, oder dass Anforderungen der Gemeinnützigkeit dem allgemein-gesetzlichen Regelfall der jeweiligen Körperschaft diametral entgegenstehen – zu denken wäre etwa an die Ansprüche auf Gewinnausschüttung der Kapitalgesellschafter.

aa. Notwendiger Mindestinhalt nach §§ 59, 60 AO

Der originäre und vornehmlich identitätsstiftende Bestandteil der Satzung ist bereits nach dem Wortlaut der §§ 59 f. AO eine Darstellung der zu verfolgenden Zwecke, deren Übereinstimmung mit §§ 52–54 AO sowie die gemeinnützigkeitsadäquate geplante Art und Weise der Verwirklichung derselben, insbesondere also die Entsprechung der §§ 55–57 AO.¹¹³⁸ Die verfolgten Zwecke müssen abschließend in der Satzung geregelt werden und nach ihrer Anzahl und inhaltlichen Korrelation erkennen lassen, dass sie nicht nur potentiell in ferner Zukunft verfolgt werden sollen.¹¹³⁹ In Bezug auf die Art und Weise der Zweckverfolgung muss sich aus der Satzung eindeutig ergeben, dass diese selbstlos, ausschließlich und unmittelbar i.S.d. §§ 55 ff. AO erfolgen soll.

Aufgrund des Wortlauts des § 60 Abs. 1 S. 1 AO ergibt sich für diese gemeinnützigkeitsrechtlichen Kernbestandteile der Satzung ein verschärftes Bestimmtheitserfordernis.¹¹⁴⁰ Dies wirkt sich insbesondere auf die Notwendigkeit einer hinreichend konkreten und lebensnahen Darstellung der angestrebten Arten der Zweckverwirklichung aus, die anders als der Zweck

¹¹³⁷ Zu denken wäre etwa an nichtrechtsfähige Vereine und Stiftungen sowie BgA: vgl. BFH, Urteil v. 31.10.1984 (I R 21/81) BStBl II 1985, 162–164 (163 f.) (=BFHE 142, 386); Gersch, in: Klein-AO¹³, § 59 Rn. 1; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.127; Koenig, in: Koenig-AO³, § 59 Rn. 1 f.; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 59 Rn. 5 f. (Lfg. 235 Oktober 2015); Seer, in: Tipke/Kruse, § 59 Rn. 4 (Lfg. 144 April 2016).

¹¹³⁸ Übersichten zum Mindestinhalt finden sich etwa bei Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.129 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, § 59 Rn. 4 f. (Lfg. 144 April 2016); speziell zur Stiftung Fischer/Ihle, DStR 2008, 1692 (1696 ff.).

¹¹³⁹ Gewisse Spielräume bestehen aber: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.130, 4.135; vgl. auch D.I., S. 300 ff.

¹¹⁴⁰ BFH, Urteil v. 13.12.1978 (I R 39/78) BStBl II 1979, 482–488 (483 f.) (=BFHE 127, 330); ders., Urteil v. 23.11.1988 (I R 11/88) BStBl II 1989, 391–393 (392) (=BFHE 155, 461); Gersch, in: Klein-AO¹³, § 60 Rn. 1; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.134 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 59 Rn. 4; Seer, in: Tipke/Kruse, § 60 Rn. 1 (Lfg. 144 April 2016).

an sich nicht abschließend dargestellt werden müssen, sondern auch eine entwicklungsoffene Typisierbarkeit transportieren können.¹¹⁴¹

bb. Satzungsmäßige Vermögensbindung (§ 61 AO)

Die satzungsmäßige Vermögensbindung konkretisiert die ohnehin aus § 59 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO bestehende (tatsächliche) Verpflichtung, dass die gemeinnützige Verwendung des Körperschaftsvermögens auch über die Existenz ebendieser hinaus gesichert sein muss, dass also die Satzung von Beginn an Regelungen darüber enthalten muss, welchen – ebenfalls gemeinnützigen – Zwecken oder konkreten Steuersubjekten die entsprechenden Werte im Zuge der wie auch immer gearteten Beendigung der gemeinnützigen Körperschaft zukommen sollen.¹¹⁴²

cc. Bedeutung der Mustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO)

Nach § 60 Abs. 1 S. 2 AO sind konkrete zwingende Mindestbestandteile der jeweiligen Satzung – in Teilen rechtsformspezifisch modifiziert – in einer Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO festgelegt.¹¹⁴³ Dies dient der Verwaltungsvereinfachung, da entsprechend übernom-

¹¹⁴¹ BFH, Urteil v. 29.8.1984 (I R 203/81) BStBl II 1984, 844 (846) (=BFHE 142, 51); ders., Urteil v. 6.10.2009 (I R 55/08) BStBl II 2010, 335 (336) (=BFHE 226, 525); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 232; Fischer/Ihle, DStR 2008, 1692 (1697); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.136; Koenig, in: Koenig-AO³, § 60 Rn. 1 f., 6; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60 Rn. 5 f. (Lfg. 235 Oktober 2015); Seer, in: Tipke/Kruse, § 60 Rn. 6 (Lfg. 144 April 2016). Vgl. auch § 1 Abs. 3 der Mustersatzung (s.u.): „Der Satzungszweck wird verwirklicht insbesondere durch...“.

¹¹⁴² Genauer hierzu siehe Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.137 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 61 Rn. 2 ff.; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 61 Rn. 2 ff. (Lfg. 235 Oktober 2015); Seer, in: Tipke/Kruse, § 60 Rn. 1 ff. (Lfg. 144 April 2016). Zur praktisch immensen Bedeutung dieser Voraussetzung siehe nur BFH, Urteil v. 20.12.2006 (I R 94/02) BStBl II 2010, 331 (=BFHE 216, 269); ders., Urteil v. 17.9.2013 (I R 16/12) BStBl II 2014, 440 (=BFHE 243, 319); FG Münster, Urteil v. 8.3.2012 (2 K 2608/09 E) EFG 2012, 1539–1543 – *Persche* (II) –. Beendigung sind nach dem Gesetzeswortlaut (Abs. 1) in diesem Zusammenhang Auflösung, Aufhebung oder Wegfall des bisherigen Zwecks. Zu spezifischen Ausnahmen bei Stiftungen siehe Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.142. Der eigentliche Regelungsgehalt ist wohl die extensive Rechtsfolge in Abs. 3, die über § 63 Abs. 2 AO auch auf die tatsächliche Geschäftsführung Anwendung findet. Allerdings hat diese Ausweitung im Rahmen eines Veranlagungszeitraums in Anbetracht der Tatsache, dass prinzipiell jedweder Verstoß gegen die strengen Anforderungen zu einer vollumfänglichen Versagung der Steuerprivilegierung führt, kaum eine Bedeutung. Anders sieht dies jedoch – je nach Finanzierungsstruktur der Körperschaft – in Bezug auf die dann drohende bis zu zehnjährige Nachversteuerung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO aus: Gersch, in: Klein-AO¹³, § 61 Rn. 3; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.146 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 61 Rn. 7 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, § 60 Rn. 4 f. (Lfg. 144 April 2016).

¹¹⁴³ Genauer zur Mustersatzung Gersch, in: Klein-AO¹³, § 60 Rn. 2; Köster, DStZ 2010, 166; Seer, in: Tipke/Kruse, § 60 Rn. 3 ff. (Lfg. 144 April 2016); B. Ullrich, DStR 2009, 2471; zur historischen Entwicklung dieser „Beförderung“ einer Regelung aus dem AEAO siehe Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.125.

mene Formulierungen keiner eingehenden Prüfung bedürfen, was unter anderem dadurch notwendig wurde, dass positiv geprüfte Satzungen seit 2004 Vertrauensschutz genießen.¹¹⁴⁴ Allerdings gilt diese strenge Vorgabe gem. Art. 97 § 1f Abs. 2 EGAO nur für Neugründungen oder -gestaltungen oder Satzungsänderungen, die seit dem 1.1.2009 erfolgt sind.¹¹⁴⁵ Hinzu kommt, dass nach allgemeiner Auffassung trotz Implementierung in das Gesetz nicht der exakte Wortlaut aus der Mustersatzung übernommen werden muss, aber zumindest die sich ohnehin aus dem Gesetz ergebenden Schlüsselworte wie „ausschließlich“, „selbstlos“ und „unmittelbar“.¹¹⁴⁶

Für die Organvergütung ergeben sich hier durchaus einschlägige Vorgaben, insbesondere §§ 3–5 (zzgl. rechtsformspezifischer Modifikationen und Ergänzungen unter „Weitere Hinweise“), die insofern aber hauptsächlich die Anforderungen aus § 55 Abs. 1 (Nr. 1 und 3) sowie § 61 AO wiedergeben, bzw. lediglich in die satzungsgemäße konkrete (Ist-) Form übersetzen.¹¹⁴⁷

dd. Zeitliche Vorgaben

In zeitlicher Hinsicht müssen diese Voraussetzungen für jeden in concreto betrachteten steuerlich relevanten Veranlagungs- oder Bemessungszeitraum oder sonstigen Entstehungszeitpunkt ausnahmslos erfüllt sein (§ 60 Abs. 2 AO).¹¹⁴⁸ Das bedeutet gleichzeitig, dass Nachbesserungen der Satzung, durch die das Entsprechen der steuerlichen Vorgaben überhaupt

¹¹⁴⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 17.11.2004 (IV C 4-S 0171-120/04), BStBl I 2004, 1059. Heute üben diese Funktion vornehmlich die Bescheide nach § 60a AO aus; vgl. Koenig, in: Koenig-AO³, § 60a Rn. 3, 9. Zum subsidiären bzw. gebliebenen begrenzten Anwendungsbereich des Vertrauensschutzes siehe AEAO Nr. 4 zu § 59 sowie Gersch, in: Klein-AO¹³, § 59 Rn. 4; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.144.

¹¹⁴⁵ Siehe hierzu auch Gersch, in: Klein-AO¹³, § 60 Rn. 3; Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (305); Seer, in: Tipke/Kruse, § 60 Rn. 3 (Lfg. 144 April 2016).

¹¹⁴⁶ Im Einzelnen umstr. (insbesondere erscheint es sachgerecht, an die Satzungen ausländischer NPO weniger strenge Anforderungen in Bezug auf den Wortlaut zu stellen): vgl. einerseits BFH, Urteil v. 20.12.2006 (I R 94/02) BStBl II 2010, 331 (333) (=BFHE 216, 269); andererseits ders., Urteil v. 23.7.2009 (V R 20/08) BStBl II 2010, 719 (720) (=BFHE 226, 445); insgesamt großzügig B. Ullrich, DStR 2009, 2471 (2471 ff., 2473); „wichtige Schlüsselbegriffe – ausschließlich, selbstlos, unmittelbar – müssen in der Satzung auftauchen“: Gersch, in: Klein-AO¹³, § 60 Rn. 2; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60 Rn. 8 (Lfg. 235 Oktober 2015); ähnlich Köster, DStZ 2010, 166 (169); (für Spendenempfängereinrichtungen aus dem EU/EWR-Ausland) Hüttemann/Helios, DB 2009, 701 (705); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.129; ebenso Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (305); Seer, in: Tipke/Kruse, § 60 Rn. 4 (Lfg. 144 April 2016); unklar Koenig, in: Koenig-AO³, § 59 Rn. 4, § 60 Rn. 7; enger („möglichst wortgetreu“): Buchna/Seeger/Brox, S. 258; weniger streng aber nunmehr Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 231 f. Auch der Umkehrschluss aus AEAO Nr. 2 zu § 60 AO wäre die prinzipiell wörtliche Übernahme. Zu „selbstlos“ beachte aber AEAO Nr. 4 zu § 60.

¹¹⁴⁷ So wird die Mustersatzung auch generell von Teilen des Schrifttums als bestenfalls überflüssig bezeichnet. Vgl. B. Ullrich, DStR 2009, 2471 (2473): „ihr kommt kaum Mehrwert zu“.

¹¹⁴⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.124; Koenig, in: Koenig-AO³, § 60 Rn. 8 f.; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60 Rn. 18 f. (Lfg. 235 Oktober 2015); Seer, in: Tipke/Kruse, § 60 Rn. 7 (Lfg. 144 April 2016). Konkret zu den einzelnen Steuerarten siehe AEAO Nr. 7 zu § 60 AO.

erst geschaffen wird, bei einer Veranlagung nach Zeiträumen erst für den nachfolgenden Veranlagungszeitraum relevant werden können.¹¹⁴⁹

2. Sinn und Zweck dieser Anforderungen

Die Pflicht, dass auch die Satzung der juristischen Person den Vorgaben der §§ 51 ff. AO vollumfänglich entsprechen muss, wodurch diese erheblichen Einfluss auf die konkrete Ausgestaltung nehmen, wirkt aus zivilrechtlicher Perspektive zunächst merkwürdig.¹¹⁵⁰ Sie wird jedoch plausibel, wenn man die Satzung als Blaupause für die Alltagstätigkeiten der Körperschaft begreift. Es lässt sich aus der Satzung – durch ihre zivilrechtliche Wirkung auf die Ausgestaltung der juristischen Person sowie durch die organisationsrechtliche Bindung der Organe zu gemeinnützigkeitskonformer Geschäftsführung – bereits eine gewisse (verfahrens-ökonomische) Prognose einer gesamtheitlich gemeinnützigen Kriterien gerecht werdenden Betätigung ableiten. Diese rechtfertigt es, der NPO – trotz der im Endeffekt nur retrospektiv möglichen Anerkennung der Gemeinnützigkeit¹¹⁵¹ – schon im laufenden Veranlagungszeitraum gewisse Vorteile zuzubilligen.¹¹⁵² Das wichtigste Beispiel hierfür ist die Erlaubnis, Mitgliedsbeiträge oder Spenden gegen Ausstellung einer Zuwendungsbestätigung zu empfangen, um den Entrichtenden ein gewisses Maß an Rechtssicherheit bieten zu können.¹¹⁵³

3. Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO

Dies findet seine Ausformung neuerdings darin, dass die Satzung bereits vor der Aufnahme der (nicht nur vorbereitenden) faktischen Geschäftsführung als Ausgangspunkt für den Erlass eines Grundlagenbescheids (i.S.d. §§ 179 ff. AO) dienen kann, welcher die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit bindend feststellt. Die Rechtsgrundlage und das zugehörige Verfahren finden sich in § 60a AO geregelt.¹¹⁵⁴ Danach erfolgt die Feststellung gem. § 60a Abs. 2 AO von

¹¹⁴⁹ Vgl. auch AEAO Nr. 8 zu § 60. Zur hiermit verbundenen Frage der zeitlichen Wirkung der zivilrechtlich Wirksamkeit durch Registereintragung nur Koenig, in: Koenig-AO³, § 60 Rn. 9; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60 Rn. 19 (Lfg. 235 Oktober 2015) m.w.N.

¹¹⁵⁰ Zu den Auswirkungen auf die (zivilrechtlichen) Satzungsbestimmungen gemeinnütziger Stiftungen siehe nur Fischer/Ihle, DStR 2008, 1692 (1692 ff.).

¹¹⁵¹ Siehe hierzu bereits oben A.I, S. 185.

¹¹⁵² Diese und weitere – in Teilen rechtspolitische – Erwägungen bei Droege, S. 176 f.; Hüttemann, DStUG 26 (2003), 49–75 (51 f.); ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 4.123 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, § 59 Rn. 1 (Lfg. 144 April 2016).

¹¹⁵³ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 418, 455 ff.; Droege, S. 104 f.; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60a Rn. 25 ff. (Lfg. 235 Oktober 2015); Schleder, Rn. 1460; Seer, in: Tipke/Kruse, § 60a Rn. 4 (Lfg. 144 April 2016). Zu denken ist insbesondere an § 10b Abs. 4 S. 1 EStG und § 9 Abs. 3 KStG.

¹¹⁵⁴ Siehe hierzu Gersch, in: Klein-AO¹³, § 60a Rn. 1 ff.; Hüttemann, DB 2013, 774 (775 f.); ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 7.6 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 60a Rn. 2 ff.; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60a Rn. 7 ff. (Lfg. 235 Oktober 2015); Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (304 ff.); Seer, in: Tipke/Kruse, Vor § 51 Rn. 6 ff. (Lfg. 143 Januar 2016) bzw. § 60a Rn. 3 ff. (Lfg. 144 April 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 181 ff.

Amts wegen erst im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer, kann jedoch ohne weitere Voraussetzungen zuvor von der Körperschaft beantragt werden.¹¹⁵⁵ Die nachfolgende Satzungsgemäßheit der tatsächlichen Geschäftsführung (§ 63 AO) ist dabei nicht Gegenstand der Entscheidung, kann folglich ihrer Natur nach auch bei absehbarem Widersprechen keine entscheidungserhebliche Vorbelastung bewirken.¹¹⁵⁶

Als Dauerverwaltungsakt wirkt der Bescheid überperiodisch, bis er nach § 60a Abs. 3–5 AO von Rechts wegen seine Bindungswirkung verliert, oder von der zuständigen Behörde geändert oder aufgehoben wird.¹¹⁵⁷ Die daraus erwachsende Feststellungswirkung besteht nicht nur zugunsten der direkten Privilegien der Körperschaft selbst, sondern auch zugunsten der Veranlagung ihrer Förderer. Allerdings bringt sie aufgrund ihrer Beschränkung auf die formelle satzungsmäßige Gemeinnützigkeit keinen letztendlich belastbaren Vertrauensschutz, da eine fehlerhafte tatsächliche Geschäftsführung den Spendenabzug noch vereiteln kann.¹¹⁵⁸ Dennoch kann es – auch eingedenk der bereits mehrfach dargestellten Nachteile – unter diesem Aspekt durchaus von Vorteil sein, gewisse Festlegungen zur konkreten Vergütung von Organwaltern in die Satzung aufzunehmen und somit verbindlich absegnen zu lassen.¹¹⁵⁹

¹¹⁵⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 7.6 f.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 60a Rn. 4; Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (306); Seer, in: Tipke/Kruse, § 60a Rn. 5 ff. (Lfg. 144 April 2016).

¹¹⁵⁶ Anders aber der sog. „Missbrauchsvorbehalt“ der Finanzverwaltung, vgl. AEAO Nr. 2 zu § 60a Abs. 1 AO. Ähnlich Gersch, in: Klein-AO¹³, § 60a Rn. 2; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60a Rn. 10 ff. (Lfg. 235 Oktober 2015); kritisch Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 7.6 ff. Vgl. auch den alternativen und vorzugswürdigen Lösungsansatz in AEAO Nr. 4 zu § 63 AO.

¹¹⁵⁷ Vgl. zu Einzelheiten Gersch, in: Klein-AO¹³, § 60a Rn. 11 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 7.7 ff.; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60a Rn. 32 ff. (Lfg. 235 Oktober 2015); Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (306); Seer, in: Tipke/Kruse, § 60a Rn. 3, 8 ff. (Lfg. 144 April 2016). Beachte auch AEAO Nr. 3 zu § 59.

¹¹⁵⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.145, 8.20 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 60a Rn. 3; Schauhoff/Kirchhain, FR 2013, 301 (305); Seer, in: Tipke/Kruse, § 60a Rn. 2 ff. (Lfg. 144 April 2016). Aus dem Telos des ESG für eine Ausweitung des Schutzniveaus jedenfalls Außenstehender plädierend Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60a Rn. 27 f. (Lfg. 235 Oktober 2015). Ergänzend tritt ohnehin der Vertrauensschutz nach § 10b Abs. 4 S. 1 EStG hinzu, wenn eine Zuwendungsbestätigung erteilt wurde. Außerdem ist die Feststellung nach § 60a AO regelmäßig ein brauchbares Indiz für eine entsprechende Geschäftsführung, wenn der Nachweis deren Fehlerhaftigkeit nicht gelingt; vgl. Koenig, in: Koenig-AO³, § 60a Rn. 3. Die Beweislast liegt aber grundsätzlich bei der die Steuerprivilegierung erstrebenden Körperschaft: BFH, Urteil v. 23.7.2003 (I R 29/02) BStBl II 2003, 930–933 (931 f.) (=BFHE 203, 251). Dieses „Wegbereiten“ der materiellen Gemeinnützigkeit ist zumindest ein wichtiger Teilaspekt des Telos der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit an sich: Seer, in: Tipke/Kruse, § 59 Rn. 3 (Lfg. 144 April 2016).

¹¹⁵⁹ Ähnlich Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.145. Hierfür kämen insbesondere dynamische Verweise in entsprechende *Vergütungsordnungen* in Frage. Zu deren Rolle i.R.d. Angemessenheitsprüfung siehe unten C.III.2.b, S. 255 ff.

4. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit

Stellt sich im Rahmen der Prüfung der Satzung heraus, dass diese in auch nur irgendeinem Punkt von den dargestellten Voraussetzungen abweicht, so ist die Gemeinnützigkeit insgesamt zu verneinen und für den relevanten Betrachtungszeitraum oder -punkt¹¹⁶⁰ grundsätzlich jedweder steuerlicher Vorteil zu versagen.¹¹⁶¹ Diese in formeller Hinsicht festgestellte Unvereinbarkeit mit den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts wirkt absolut und erfolgt auf einer Vorstufe gänzlich ungeachtet der tatsächlichen Geschäftsführung nach § 63 AO. In der Finanzverwaltungspraxis sind allerdings – unter nachvollziehbarer (zumindest impliziter) Anknüpfung an den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz oder konkrete Billigkeitsgründe gem. §§ 163, 227 AO – bei kleineren Verstößen weniger gravierende Sanktionen zu beobachten.¹¹⁶² Drastischer können die Rechtsfolgen ausfallen, wenn nach jahrelanger gemeinnütziger Tätigkeit durch eine Satzungsänderung die satzungsmäßige Vermögensbindung wegfällt. Dann ist aufgrund der Rückwirkungsfiktion des § 61 Abs. 3 AO gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO eine bis zu zehnjährige Nachversteuerung möglich.¹¹⁶³

5. Folgerungen für die Organvergütung

Ungeachtet der im ersten Teil dargestellten zivilrechtlichen Vorgaben und Anforderungen an die Satzung gilt nach vereinzelter Auffassung für den Blickwinkel der AO, dass die Eröffnung einer über bloßen Aufwendungsersatz hinausgehenden Vergütung ungeachtet der jeweiligen Rechtsform stets explizit in der Satzung verankert werden muss.¹¹⁶⁴ Aufgrund der eindeutigen zivilrechtlichen Situation ist die Frage der (insofern ohnehin redundanten) Notwendigkeit einer Satzungsregelung für Vereine und Stiftungen zusätzlich auch aus steuerrechtlicher Warte letztlich unerheblich. Für Kapitalgesellschaften würde sich diese Pflicht hingegen (in Abweichung von den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben) erstmalig aus den Anforderungen der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit ergeben. Allerdings muss die Satzung bereits aufgrund der

¹¹⁶⁰ Hierfür kommt es wieder maßgeblich auf die Eigenarten der jeweiligen Einzelsteuer an: vgl. oben A.VI.1.b.dd, S. 204.

¹¹⁶¹ Becker, DStR 2010, 953 (954); Bopp, DStZ 1999, 123 (124); Gersch, in: Klein-AO¹³, § 60 Rn. 5; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.143 ff.

¹¹⁶² Siehe die Beispiele und Nachweise bei Becker, DStR 2010, 953 (954); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 233; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.143; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60a Rn. 17 (Lfg. 235 Oktober 2015); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 6 Rn. 98; Seer, in: Tipke/Kruse, § 60 Rn. 6 (Lfg. 144 April 2016). Dies ist typischerweise insbesondere dann der Fall, wenn die tatsächliche Geschäftsführung materiell gemeinnützig war. Vgl. zusätzlich § 63 Abs. 4 AO sowie AEAO Nr. 4 zu § 59 und Nr. 8 zu § 60, denen ein ähnlicher Gedanke zugrunde liegen dürfte.

¹¹⁶³ Deren Folgen hängen allerdings von der Finanzierungsstruktur der Körperschaft ab. Je mehr diese steuerlich unprivilegierte Einnahmen – also etwa aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben – zu verzeichnen hatte, desto weniger gravierend fällt die Nachzahlungspflicht aus. Vgl. hierzu pointiert Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.146 ff., 4.148. Dies gilt im Übrigen auch für einen Verstoß gegen die an sich vorliegende satzungsmäßige Vermögensbindung im Bereich der tatsächlichen Geschäftsführung: § 63 Abs. 2 sowie erläuternd Gersch, in: Klein-AO¹³, § 61 Rn. 4; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.149.

¹¹⁶⁴ So sehr allgemein Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 23, § 60 Rn. 1. AEAO Nr. 24 zu § 55 Abs. 1 Nr. 3 postuliert diese Anforderung allerdings nur für Vereins- und Stiftungsvorstände.

Vorgaben der Mustersatzung Regelungen darüber enthalten, dass Mitglieder „keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft“ (§ 3 Satz 2 der Mustersatzung) erhalten und auch sonst keine Personen „durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt“ werden dürfen (§ 4 der Mustersatzung).¹¹⁶⁵ Einer weitergehenden expliziten Regelung oder Begrenzung bedarf es insofern nicht, zumal eine Vergütung – sofern sie in angemessener Höhe erfolgt und auch sonst der gemeinnützigen Mittelverwendung entspricht – wie dargestellt ohnehin nicht per se den Grundprinzipien steuerbegünstigter Tätigkeit zuwiderläuft. Letztlich ist die Organvergütung damit primär eine Frage der konkreten Ausgestaltung beziehungsweise deren Vereinbarkeit mit der gemeinnützigen Mittelverwendung und demnach schwerpunktmäßig der tatsächlichen Geschäftsführung. Eine über die Formulierungen der Mustersatzung hinausgehende explizite Öffnungsklausel ist damit jedenfalls für Kapitalgesellschaften keine zwingende Voraussetzung zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit.¹¹⁶⁶

VII. Tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO)

Auch wenn die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit programmatische Wichtigkeit aufweist, muss sich der gemeinnützige Charakter einer Unternehmung letztlich dauerhaft und ausnahmslos im Alltagsgeschäft bewähren.

1. Grundsätzliche Anforderungen

Dementsprechend findet sich in § 63 Abs. 1 AO die – den § 59 AO (Hs. 2) konkretisierende – Vorgabe, dass auch die tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und hierbei den in der Satzung festgelegten Anforderungen entsprechen muss.¹¹⁶⁷ Dies wird allein rückwirkend im Veranlagungsverfahren in Bezug auf die jeweiligen Einzelsteuern inzident bewertet und ist damit Inhalt des konkreten Steuerbescheides gem. § 155 AO.¹¹⁶⁸ Da sich erst durch Hinzutreten dieser letzten Voraussetzung die Gewährung der Steuerprivilegierungen insgesamt entscheiden lässt, dient sie oftmals zugleich als konkreter Aufhänger für die Gesamtentscheidung.¹¹⁶⁹

Da eine juristische Person faktisch nicht ohne Hilfe natürlicher Personen – geschweige denn „eigenverantwortlich“ – handeln kann, findet bei der Prüfung typischerweise eine Bewertung

¹¹⁶⁵ Diese Regelungen geben insofern nahezu wortwörtlich die Vorgaben zur Selbstlosigkeit in § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 bzw. Nr. 3 AO wieder.

¹¹⁶⁶ Für eingetragene Genossenschaften ergibt sich dies schon aus dem Wortlaut des insofern eindeutigen § 24 Abs. 3 S. 1 GenG.

¹¹⁶⁷ Allgemein zu § 63 AO siehe Bott, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 10 Rn. 65 ff.; Brill, S. 73 ff.; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 263 ff.; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 63 Rn. 1 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.152 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 63 Rn. 1 ff.; Kümpel, DStR 2001, 152; Seer, in: Tipke/Kruse, § 63 Rn. 1 ff. (Lfg. 144 April 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 182 ff.; v. Wallis/Steinhardt, Rn. 59.

¹¹⁶⁸ BFH, Urteil v. 11.3.1999 (V R 57, 58/96) BStBl II 1999, 331–333 (332); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 7.10. Vgl. außerdem AEO Nr. 3 zu § 51 Abs. 1 sowie Nr. 3 zu § 59 AO.

¹¹⁶⁹ FG Hamburg, Urteil v. 30.5.1991 (II 39/90) EFG 1991, 749–750 (750); Gersch, in: Klein-AO¹³, § 59 Rn. 1; Koenig, in: Koenig-AO³, § 60a Rn. 5. Hinzu treten noch Prüfungen der Vorgaben in §§ 58, 62 AO.

des Handelns natürlicher Personen statt, welches sodann als Organhandeln der Körperschaft zugerechnet werden muss. Hierbei gelten prinzipiell die allgemeinen Zurechnungsregeln für Handlungen und Wissen, wie sie etwa auch bei Haftungsfragen angewendet werden (insb. § 31 BGB, § 34 AO).¹¹⁷⁰ Durch die Verweisungstechnik der §§ 59 ff. AO in die §§ 51 ff. AO kommen für solche Geschäftsführungsverstöße alle nur denkbaren Vorgaben an gemeinnützige Tätigkeit in Betracht.¹¹⁷¹ Besonderes Augenmerk legt Abs. 5 auf Verfehlungen, die sich im Zusammenhang mit Zuwendungsbestätigungen ergeben können, als eigenständige Ausprägung, die sich nicht lediglich aus einem Verstoß gegen Satzungsvorgaben ergibt.¹¹⁷²

Da sich faktische Vorgänge anderweitig im Nachhinein kaum im Einzelnen nachvollziehen lassen, werden den Körperschaften diesbezüglich in Abs. 3 adäquate Dokumentationspflichten auferlegt.¹¹⁷³ In zeitlicher Hinsicht gilt durch den Verweis des Abs. 2 in § 60 Abs. 2 AO

¹¹⁷⁰ Seltene Befassungen mit der spezifischen Zurechnung i.S.d. § 63 AO sind etwa die relativ extensiven Entscheidungen BFH, Urteil v. 29.8.1984 (I R 215/81) BStBl II 1985, 106–108 (107 f.) (=BFHE 142, 243); sowie ders., Urteil v. 27.9.2001 (V R 17/99) BStBl II 2002, 169–171 (170 f.) (=BFHE 197, 314); Rechtsprechungsübersicht bei Brill, S. 295 ff. Vgl. außerdem allgemein ders., S. 293 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.155 ff., 159; Jansen, FR 2002, 996 (998); Koenig, in: Koenig-AO³, § 63 Rn. 4; Kümpel, DStR 2001, 152 (155 f.); Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 63 Rn. 9 f. (Lfg. 235 Oktober 2015); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 28; Seer, in: Tipke/Kruse, § 63 Rn. 5 (Lfg. 144 April 2016).

¹¹⁷¹ Plakative Beispiele aus der Rspr. m.w.N. bei Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.160; systematische Beispiele bei Kümpel, DStR 2001, 152 (153 ff.). Zu denken ist hier vor allem an Verstöße gegen das Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55 AO). Darüber hinaus kommen auch ganz allgemeine Verstöße gegen die Rechtsordnung in Betracht, die Rechtsprechung prüft recht kleinlich allein, ob sich die Körperschaft „innerhalb der verfassungsmäßigen Ordnung“ betätigt hat: BFH, Urteil v. 29.8.1984 (I R 215/81) BStBl II 1985, 106–108 (107) (=BFHE 142, 243); ders., Urteil v. 27.9.2001 (V R 17/99) BStBl II 2002, 169–171 (170 f.) (=BFHE 197, 314); zustimmend Kümpel, DStR 2001, 152 (156); Versuch der Typisierung anhand verschiedener Fallgruppen bei Brill, S. 87 ff.; leicht einschränkend AEAO Nr. 5 zu § 63. Große Teile des Schrifttums stufen dies allerdings aus teleologischen Gründen als zu weitreichend ein und fordern qualitativ, dass sich aus Art und Intensität der jeweiligen Normverletzung negative Schlüsse auf die Verfolgung der Gemeinnützigkeit insgesamt ziehen lassen müssen und die Rechtsverletzung nicht lediglich „bei Gelegenheit“ der gemeinnützigen Tätigkeit erfolgte: Ausdruck bei Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.73 f.; sehr ausführlich Brill, S. 183 ff.; Jansen, FR 2002, 996 (997 f.); Koenig, in: Koenig-AO³, § 63 Rn. 3; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52 Rn. 31 ff. (Lfg. 240 November 2016); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 27; ders., DStJG 26 (2003), 133–153 (144 ff.); Seer, in: Tipke/Kruse, § 52 Rn. 15 f. (Lfg. 143 Januar 2016) sowie § 63 Rn. 4 (Lfg. 144 April 2016); ein derartiger Verstoß lag auch BFH, Urteil v. 13.7.1994 (I R 5/93) BStBl II 1995, 134–137 (136 f.) (=BFHE 175, 484) zugrunde. Eine nicht nur geringe Schwelle dürfte hierbei derweil in der Zurechnung dieser nicht selten schwierig als allein gesellschaftlich motiviert zu kategorisierenden Taten liegen (s.o.).

¹¹⁷² Einzelheiten bei Gersch, in: Klein-AO¹³, § 63 Rn. 5 f.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 63 Rn. 13; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 63 Rn. 23 ff. (Lfg. 235 Oktober 2015); Seer, in: Tipke/Kruse, § 63 Rn. 16 ff. (Lfg. 144 April 2016). Vgl. auch AEAO Nr. 3 zu § 63 AO sowie § 10b Abs. 4 EStG. Weitere konkrete Arten des Fehlverhaltens finden sich bei AEAO Nr. 5 zu § 63 AO.

¹¹⁷³ Gersch, in: Klein-AO¹³, § 63 Rn. 3; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.153; Koenig, in: Koenig-AO³, § 63 Rn. 8; Kümpel, DStR 2001, 152 (156 f.); Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 63 Rn. 13 ff. (Lfg. 235 Oktober 2015); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 37; M. Orth, DStJG 26 (2003), 177–228 (183 f.); Seer, in: Tipke/Kruse, § 63 Rn. 9 f.

auch für die Geschäftsführung, dass sie den Vorgaben über die gesamte für die Veranlagung relevante Zeit(spanne) entsprechen muss.¹¹⁷⁴

2. Reichweite der Anforderungen

Nicht nur bei Einbindung steuerbegünstigter Körperschaften in eine Konzernstruktur, sondern auch sonst bestehen zwischen unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen verschiedene Verknüpfungen, bei welchen sich insbesondere die Frage stellt, ab welchem Grad rechtlicher Entfernung oder Verselbständigung dortige Vergütungsexzesse eine negative Auswirkung auf die gemeinnützigkeitskonforme Betätigung des Ausgangsobjekts der Betrachtung selbst haben können. Dies bemisst sich im Wesentlichen nach der (steuer-) rechtlichen Qualifikation der angesprochenen Sphären, sodass zwischen diesen zu differenzieren ist.

a. Ideeller Bereich

Selbstverständlich gelten die Vorgaben für den Bereich der ideellen Tätigkeit im eigentlichen Sinne. Dies findet demnach nicht nur auf Personen Anwendung, die in konkrete Fördertätigkeiten¹¹⁷⁵ eingebunden sind, sondern auch für die Vergütungen derjenigen, die mit der Verwaltung dieser Tätigkeiten und der Körperschaft an sich betraut sind, solange diese Aktivitäten nicht eindeutig – und sei es nur anteilig¹¹⁷⁶ – einer der anderen Sphären zuzuordnen sind.

b. Vermögensverwaltung

Abgesehen davon, dass die Vermögensverwaltung – insbesondere bei Stiftungen – ohnehin einen Kernbereich der (allgemeinen) Vorstandstätigkeit darstellen dürfte und die Berücksichtigung der herausgearbeiteten Vergütungsstandards damit rein inhaltlich kaum von der ideellen Betrachtung differenziert werden kann, müssen die Vorgaben schon deswegen in diesem Bereich berücksichtigt werden, weil die Vermögensverwaltung in den seltensten Fällen rechtlich verselbständigt und Teil der steuerbefreiten Sphäre der Körperschaft ist. Folglich dürfen selbst Organmitglieder, die ressortmäßig allein mit der Anlage und Mehrung des Körperschaftvermögens betraut sind – was je nach dessen Größe eine ausfüllende Tätigkeit selbst für mehrere Personen der Fall sein kann –, nur den Anforderungen der AO entsprechende

(Lfg. 144 April 2016). Dies entspricht auch der allgemeinen Beweislastverteilung: BFH, Urteil v. 23.7.2003 (I R 29/02) BStBl II 2003, 930–933 (931 f.) (=BFHE 203, 251). Siehe auch AEAO Nr. 1 zu § 63 mit Hinweis auf §§ 140 ff. AO und das Handelsrecht. Zu den allgemeinen Bilanzierungspflichten gemeinnütziger Körperschaften und der Einordnung des § 63 Abs. 3 AO in dieses System siehe ausführlich Krimmer u.a., S. 79 ff.; 128 ff.; sowie speziell zu Stiftungen Hüttemann, in: Dt. Stiftungswesen, 191–213 (207 f.); ders., in: NPLY 2012/13, 81–105.

¹¹⁷⁴ Vgl. ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 4.154, 4.164; Koenig, in: Koenig-AO³, § 63 Rn. 7; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 30 f. Zu den entsprechenden einzelsteuerlichen Ausprägungen siehe bereits oben A.VI.1.b.dd, S. 204.

¹¹⁷⁵ Zur Bewertung der Zweckbetriebe siehe sogleich.

¹¹⁷⁶ Zur gemischten Veranlassung von Personalkosten siehe D.IV.4, S. 313 ff.

Vergütungen erhalten, selbst wenn sie insofern direkt mit kommerziellen Vermögensverwaltern konkurrieren, die mitunter Vergütungen erhalten, deren Vereinbarkeit mit den gemeinnützigen Vorgaben zumindest zweifelhaft erscheint.¹¹⁷⁷ Hieran zeigt sich außerdem, dass sich die Vermögensverwaltung in ihren Ausprägungen mit Mittelbeschaffungscharakter kaum von den Bewertungen im Rahmen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterscheiden kann, da die Übergänge mitunter fließend sind.

c. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb wird trotz der durch ihn begründeten partiellen Steuerpflicht – anders als etwa BgA – an sich nicht als rechtlich verselbständigt angesehen, sondern lediglich als integraler Bestandteil eines Steuersubjekts, sodass Interaktionen zwischen Körperschaft und ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb keinerlei Wirkung nach außen haben.¹¹⁷⁸ Damit sind diese Tätigkeiten und die hieran gestellten Anforderungen in ihrer Bewertung schon rein rechtlich mit denjenigen, die gegenüber den Organen der Körperschaft selbst erfolgen, nicht nur gleich, sondern schlicht identisch, sodass auch die Leitung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unabhängig ihres konkreten Status nur angemessen vergütet werden dürfen.¹¹⁷⁹

Dagegen könnte höchstens sprechen, dass sich wirtschaftliche Geschäftsbetriebe insbesondere als Werkzeug der Mittelbeschaffung funktional – jedenfalls seit Aufgabe der Gepräge-theorie – viel näher an allgemeinen marktwirtschaftlichen Maßstäben orientieren dürfen, wie es sich als Kehrseite seit jeher in der partiellen Steuerpflicht widerspiegelt.¹¹⁸⁰ Dies muss indes kein Widerspruch sein. In dem denkbaren Fall, dass der Geschäftsführer eines Mittelbeschaffungsbetriebs ein in absoluten Zahlen stattliches Auskommen bezieht, ist dieses den-

¹¹⁷⁷ Allerdings kann diese Vergütungspraxis unter Umständen (jedenfalls in absoluten Zahlen) dem vermögensverwaltenden Vorstand mittelbar ebenso zum Vorteil gereichen, wenn sie im Rahmen eines Fremdvergleichs herangezogen wird.

¹¹⁷⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 7.19.

¹¹⁷⁹ BFH, Urteil v. 28.10.2004 (I B 95/04) BFH/NV 2005, 160–162 (161 f.); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 127, 155; Grambow, Rn. 306; Herbert, BB 1991, 178 (180); Herfurth/Dehesselles, S&S 1/2000, 22 (22); Hofmeister, DStZ 1999, 545 (548); Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 24; Kümpel, DStR 2001, 152 (155); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 21; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 16, 22 (Lfg. 144 April 2016). Ebenso auch AEAO Nr. 13 zu § 64 Abs. 2 in Bezug auf § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 3 AO. Allerdings kann bei der Frage, was genau angemessen ist, die Eigenart als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb etwa aufgrund einer – wenn auch auf die Mittelbeschaffung zweckgerichteten – Profitorientierung eine Rolle spielen: vgl. C.V.3.c.bb, S. 292. In diesem Zusammenhang ist noch darauf hinzuweisen, dass auch im Zuge der Gesamtsaldierung des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 64 Abs. 2 AO) keine Kompensation von überhöhten Vergütungen stattfinden kann: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.51.

¹¹⁸⁰ BFH, Urteil v. 28.10.2004 (I B 95/04) BFH/NV 2005, 160–162 (161); sehr energisch in diese Richtung Trzaskalik, StuW 1986, 219 (229); vgl. auch Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 127; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.68; noch weiter geht – jedenfalls in Bezug auf die Dimension der Summe aller Personalkosten – Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 20: „Einer gesonderten Prüfung, ob die Gehälter vor dem Hintergrund der Gemeinnützigkeit angemessen sind, bedarf es nicht, solange sie marktüblich sind.“

noch mit den gemeinnützigen Vorgaben vereinbar, wenn es in Bezug auf die Leistungen dieser Person marktüblich ist und insbesondere in einem wirtschaftlich sinnvollen Verhältnis zu den hierdurch gerierten Erträgen zum Einsatz für den verfolgten Zweck steht.

Zudem wird – wie schon die Vermögensverwaltung – die geschäftsführende Tätigkeit für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, seine Leitung und/oder Überwachung jedenfalls in kleinen und mittleren Organisationen in aller Regel ohnehin (auch personell) von der allgemeinen Geschäftsführung und damit Organtätigkeit kaum zu trennen sein. Insofern ergibt sich de facto ebenso wenig ein Unterschied zur erfolgten Bewertung der Anforderungen an die Organvergütung.

d. Zweckbetriebe

In der Bewertung unterscheiden sich in diesem Punkt die (rechtlich unselbständigen) Zweckbetriebe nicht von den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, wie sich bereits daraus ergibt, dass das Gesetz – vgl. nur § 65 Nr. 1 AO – Zweckbetriebe als qualifizierte weil privilegierte Formen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ansieht. Damit muss auch in ebendiesen den gemeinnützigen Vorgaben an die Organvergütung entsprochen werden.¹¹⁸¹ Dies ergibt sich erst recht aus der Eigenart der Zweckbetriebe als in die unmittelbare Zweckverfolgung eingebundene und damit wieder der steuerfreien Sphäre zuzurechnende Einheiten.¹¹⁸²

e. Gesellschaftsbeteiligungen

Hält eine steuerbegünstigte Körperschaft Anteile an einer anderen Gesellschaft, stellt sich – insofern unabhängig von der Frage, welcher Sphäre die daraus resultierenden Erträge zuzuordnen sind¹¹⁸³ – die Frage, inwiefern ihr eventuelle Vergütungsexzesse in dieser Gesellschaft im Rahmen ihrer eigenen Steuerbefreiung vorgehalten werden können. Dies kann ihr nach (allgemeinen) rechtlichen Grundsätzen nur dann zum Nachteil gereichen, wenn sie überhaupt eine entsprechende Einwirkungsmöglichkeit hatte, etwaige gemeinnützigkeitswidrige Vergütungspraxen im Vorfeld zu verhindern oder zumindest nachträglich zu unterbinden. Dies wird allgemein dann angenommen, wenn die Körperschaft einen Einfluss auf die Gesellschaft hat, der als *beherrschend* zu qualifizieren ist.¹¹⁸⁴

¹¹⁸¹ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 127.

¹¹⁸² Selbst wenn wirtschaftliche Geschäftsbetriebe also anders als die ideelle Tätigkeit i.e.S. und die Vermögensverwaltung behandelt werden würden, spräche grundsätzlich nichts dagegen, die Zweckbetriebe als Rückausnahme wieder den strengeren Vorgaben zu unterstellen.

¹¹⁸³ Siehe dazu genauer D.IV.4.d.aa(2), S. 317 ff.

¹¹⁸⁴ Das ist prinzipiell immer gegeben, wenn es sich um die (mitunternehmerische) Beteiligung an einer (gewerblich geprägten) Personengesellschaft handelt: vgl. BFH, Urteil v. 27.7.1988 (I R 113/84) BStBl II 1989, 134–135 (134) (=BFHE 146, 500); M. Orth, DStJG 26 (2003), 177–228 (196); Seer, in: Tipke/Kruse, § 64 Rn. 8 (Lfg. 144 April 2016); vgl. zudem AEAO Nr. 3 zu § 64 Abs. 1 sowie BMF-Schreiben v. 2.2.2016 (IV C 2–S 2706-a/14/10001), BStBl I 2016, 200 (Rz. 11).

Die rechtliche Verselbständigung ist insbesondere bei einer hundertprozentigen Tochter(kapital)gesellschaft eher formeller Natur, da die Mutterkörperschaft als alleinige Anteilsinhaberin eine gemeinnützigkeitsadäquate Mittelverwendung nicht nur aktiv steuern kann, sondern bei eigenverantwortlichen (faktischen) Verfehlungen der Geschäftsführung auch entsprechend ihren Einfluss geltend machen muss. Alles, was die Inhaberkörperschaft an schädlicher Mittelverwendung in ihrem Einflussbereich zulässt, ist für sie selbst und ihre steuerlichen Privilegien schädlich.¹¹⁸⁵ Folglich erstrecken sich die Vorgaben insbesondere der AO zur gemeinnützigkeitskonformen Vergütung ebenso auf Gesellschaften, über die eine hinreichende Kontrolle ausgeübt werden kann.¹¹⁸⁶

f. Ergebnis

Damit muss die steuerbegünstigte Körperschaft nach allgemeiner Auffassung nicht lediglich in der ideellen Sphäre, sondern grundsätzlich in allen Tätigkeitsbereichen den benannten gesetzlichen Vorgaben entsprechen und ihren Einfluss geltend machen.¹¹⁸⁷ Dazu zählen insofern auch Beteiligungen an anderen Gesellschaften, wenn diese in quantitativer oder qualitativer Weise zur Beherrschung durch die steuerbegünstigte Körperschaft führen.

3. Rechtsfolgen bei Verstoß

Grundsätzlich gestaltet sich die Rechtsfolge eines Verstoßes gegen § 63 AO wie bei einem Verstoß gegen die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit, was sich aus der gemeinsamen Erwähnung in § 59 AO ergibt. Demnach ist Rechtsfolge die Versagung der Gemeinnützigkeit in Gestalt der daraus anderenfalls folgenden Privilegierungen, indem ein entsprechender (unprivilegierter) Steuerbescheid erlassen wird.¹¹⁸⁸

¹¹⁸⁵ So auch explizit („Durchgriff“ durch die – an sich rechtlich selbständige – Kapitalgesellschaft zulässig“): Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 161 f. bei einer – nicht nur nominellen – Mehrheit der Stimmrechte. Dies gilt nicht nur für den eindeutigen Fall, dass die Tochtergesellschaft damit ihrer eigenen Gemeinnützigkeit schadet, sondern selbst für den Fall, dass sie quasi als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb von Anfang an in vollem Umfang steuerpflichtig war.

¹¹⁸⁶ BFH, Urteil v. 30.6.1971 (I R 57/70) BStBl II 1971, 753–754 (754) (=BFHE 103, 56); ders., Urteil v. 27.3.2001 (I R 87/99) BStBl II 2001, 449–451 (450) (=BFHE 195, 239). Vgl. ebenso Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 129 f.; sowie Ihle, RNotZ 2009, 621 (637); M. Orth, DSuJG 26 (2003), 177–228 (196), der in diesem Kontext außerdem auf die Betriebsaufspaltung hinweist. Insofern unterscheiden sich diese Kriterien von denen der Abgrenzung einer Beteiligung zwischen Vermögensverwaltung und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, bei denen auch eine hundertprozentige Beteiligung noch nicht gegen die Verortung in der Vermögensverwaltung sprechen muss: zu diesen siehe D.IV.4.d.aa(2), S. 317. Auf Mutter- und Schwestergesellschaften besteht logischerweise prinzipiell keinerlei Einfluss.

¹¹⁸⁷ So etwa Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 127; Herbert, BB 1991, 178 (179, 186 f.); Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 24.

¹¹⁸⁸ Zu den konkreten Ausprägungen dieser Regelbesteuerung siehe sehr anschaulich Becker, DSuR 2010, 953 (956 ff.); Bopp, DSuZ 1999, 123 (124); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.164 f.; Kümpel, DSuR 2001, 152 (157). Insbesondere ist auch daran zu denken, dass die Rückausnahme von der partiellen Steuerpflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe mit einem Jahresumsatz von bis zu 35.000 € in § 64 Abs. 3 AO dann ebenfalls nicht mehr greift.

Die qualitative und quantitative Ausprägung des Verstoßes bzw. der Verstöße spielt dabei grundsätzlich keine Rolle. Die Rechtsfolge, die keine graduellen Abstufungen kennt, greift nach dem Gesetzeswortlaut schon bei kleinsten Verfehlungen. Eine positivierte Ausnahmeregelung zu diesen starren und mitunter harschen Konsequenzen findet sich jedoch in § 63 Abs. 4 AO. Liegt der Verstoß in einer unzulässigen Mittelansammlung (i.e. Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung), besteht die Möglichkeit, diese Mittel innerhalb einer von Seiten der Finanzverwaltung gesetzten (angemessenen) Frist den privilegierten Zwecken zuzuwenden.¹¹⁸⁹ Gelingt dies, greift die Fiktion des § 63 Abs. 4 S. 2 AO und die Geschäftsführung gilt als den Voraussetzungen entsprechend erfolgt.¹¹⁹⁰

Darüber hinaus gibt es im Schrifttum eine lebhaft diskutierte Diskussion, ob und unter welchen Umständen kleinere, singuläre und insbesondere reversible Verstöße nach allgemeinen Regeln die ansonsten zwingende Verweigerung abwenden können. Nach überwiegender Auffassung ergibt sich insofern bereits aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip gegenüber im weiteren Sinne gemeinnützigen Körperschaften ein Bagatellvorbehalt, der sich insbesondere aus den oft existenzbedrohenden Folgen der (unerwarteten) Regelbesteuerung legitimiert.¹¹⁹¹

Eine besonders drastische Rechtsfolge greift demgegenüber jedoch, wenn gegen Bestimmungen i.S.d. § 61 AO – also solche der gemeinnützigen Vermögensbindung – in tatsächlicher Hinsicht verstoßen wurde. Dann ist durch Verweisung in § 63 Abs. 2 (i.V.m. § 61 Abs. 2 AO)

¹¹⁸⁹ Daher weist diese Ausnahme eine gesteigerte Bedeutung für zu Unrecht gebildete oder später un- zweckmäßig gewordene Rücklagen nach § 62 Abs. 1 AO auf: R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 137.

¹¹⁹⁰ Zur rechtlichen Natur dieser Regelung und Einzelfragen des Prozederes siehe Gersch, in: Klein-AO¹³, § 63 Rn. 4; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.166 f.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 63 Rn. 11 f.; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 63 Rn. 19 ff. (Lfg. 235 Oktober 2015). Das zugrundeliegende Ermessen der Finanzverwaltung dürfte sich bei höchstens fahrlässigem Verhalten regelmäßig auf Null reduzieren oder auf die Entscheidung über die Dauer der Frist beschränken: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 174 f., 277 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.167; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 63 Rn. 19 f. (Lfg. 235 Oktober 2015); Seer, in: Tipke/Kruse, § 63 Rn. 15 (Lfg. 144 April 2016). Abhängig von den konkreten Umständen werden Fristen zwischen zwei und drei Jahren für potentiell angemessen gehalten: Koenig, in: Koenig-AO³, § 63 Rn. 12; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 63 Rn. 20 (Lfg. 235 Oktober 2015); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 34; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 155.

¹¹⁹¹ Siehe hierzu bei satzungsmäßigen Verstößen bereits oben A.VI.4, S. 207 sowie speziell Becker, DSStR 2010, 953 (954 f.); Bott, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 10 Rn. 80; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.163; vgl. außerdem Brill, S. 233 ff., 251 ff.; Leisner-Egensperger, DSStZ 2008, 292 (294); Schauhoff, DSStJG 26 (2003), 133–153 (144 f.); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 21, 24; in diesem Kontext fragwürdig pauschal großzügig (Sanktion überhaupt erst ab grob fahrlässigen Handlungen): Hofmeister, DSStZ 1999, 545 (548). Zur Ausweitung auch auf größere (aber reversible) Verfehlungen im Rahmen der Mittelverwendung siehe Herbert, BB 1991, 178 (189); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.161; Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318 (318); Schauhoff, DSStJG 26 (2003), 133–153 (147 f.); Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 17 (Lfg. 144 April 2016); Weidmann/Kohlhepp, DB 2011, 497 (499). Zu „bloßen Bedenken hinsichtlich des Spendenabzugs“ als unzureichendem Grund für eine Aberkennung siehe aus der Rechtsprechung BFH, Urteil v. 3.12.1996 (I R 67/95) BStBl II 1997, 474–476 (475 f.) (=BFHE 182, 258).

eine weitreichende Rückwirkung und damit bis zu zehnjährige Nachversteuerung möglich.¹¹⁹² Nach neuerer Auffassung des *BFH*, kann auch ein (tatsächlicher) Verstoß gegen die Selbstlosigkeit in Gestalt der § 55 Abs. 1 Nr. 1–3 AO zu einer Rechtsfolge der zehnjährigen Nachversteuerung nach §§ 61 Abs. 3, 63 Abs. 2 AO führen.¹¹⁹³ Dies kann jedoch schon aus teleologischen Gründen richtigerweise nur dann der Fall sein, wenn der Verstoß wertungsmäßig mit einem solchen nach Nr. 4 vergleichbar schwerwiegend ist.¹¹⁹⁴

4. Folgerungen für die Organvergütung

a. Allgemein

Für die Vergütung ergibt sich hieraus die Pflicht einer vollständigen Dokumentation sowie die Vorgabe, in der tatsächlichen Gewährung nicht über das in der Satzung verankerte Maß hinauszugehen, was regelmäßig ohnehin durch zivil- und steuerrechtliche Normen in anderem Kontext sichergestellt wird. Allerdings ist das Vorliegen einer Fehlverwendung prinzipiell nicht zwingend von der zivilrechtlichen Wirksamkeit oder Beständigkeit der Leistung abhängig, sodass allein die faktische Ebene der gemeinnützigkeitsschädlichen Vergütungszahlung ausschlaggebend ist.

b. Sanktionenkatalog

Dabei ergibt sich in der Gesamtschau ein ausdifferenzierter Sanktionenkatalog, dessen potentielle Anwendbarkeit auf (den gemeinnützigen Vorgaben widersprechende) Vergütungsleistungen in vollem Umfang gegeben ist. Bei lediglich geringen Verfehlungen greift der allgemeine Bagatellvorbehalt aus dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit für alle Formen staatlicher Gewalt. Einschlägig können hierbei Abweichungen von einer angemessenen Vergütung

¹¹⁹² Die zehn Jahre sind nach wohl herrschender Ansicht nicht als Spielraum des Gestaltungsermessens graduell an die Schwere der Verfehlung anzupassen, sondern starre Rechtsfolge; a.A. soweit ersichtlich nur Döring/Fischer, DB 2007, 1831 (1835 f.). Siehe allgemein auch Gersch, in: Klein-AO¹³, § 61 Rn. 4, § 63 Rn. 2.

¹¹⁹³ BFH, Beschluss v. 12.10.2010 (I R 59/09) BStBl II 2012, 226 (229) (=BFHE 231, 28). Siehe hierzu jetzt auch AEAO Nr. 6 zu § 61. Ebenso Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 61 Rn. 11 (Lfg. 235 Oktober 2015). Kritisch Gersch, in: Klein-AO¹³, § 61 Rn. 4, § 63 Rn. 2; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.149; M. Orth, DStJG 26 (2003), 177–228 (215 f.); Seer, in: Tipke/Kruse, § 61 Rn. 7 (Lfg. 144 April 2016); Weidmann/Kohlhepp, DB 2011, 497 (499 f.); sehr differenziert Kirchhain, FR 2011, 640 (642 ff.); aus der Zeit vor dem BFH-Urteil: Döring/Fischer, DB 2007, 1831 (1835 f.); Herbert, BB 1991, 178 (190).

¹¹⁹⁴ Dies wiederum liegt nach überzeugender Darlegung etwa bei Bott, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 10 Rn. 118 nur dann vor, wenn quasi das gesamte Vermögen der Körperschaft durch dieses Vorgehen irreversibel fehlverwendet wird, denn nur dieser Fall ist Nr. 4 immanent. Vgl. auch den diesem entsprechenden Sachverhalt in angegebenem Urteil sowie Weidmann/Kohlhepp, DB 2011, 497 (499 ff.).

in niedrigen einstelligen Prozentbereichen ebenso wie in der Gesamtschau nachrangige Einzelleistungen sein.¹¹⁹⁵

Bei Verstößen gegen § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO kann bzw. soll das Finanzamt eine Frist zur nachträglichen Verwendung eines entsprechenden Betrags für die satzungsmäßigen Zwecke anordnen. Dies kann etwa der Fall sein, wenn zeitnah zu verwendende Mittel aus dem ideellen Bereich für eine – ansonsten betriebswirtschaftlich vernünftige – Mittelbeschaffung in Form eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs umgeleitet werden, was für damit zusammenhängende Personalkosten nicht ohne Weiteres einer zeitnahen Mittelverwendung entspricht.

Bei allen „normalen“ Verstößen gegen die tatsächliche Geschäftsführung sind die gemeinnützigen Privilegien für den gesamten gegenständlichen Veranlagungszeitraum zu versagen. Dies dürfte für vergütungsbezogene Mittelfehlverwendungen die häufigste Rechtsfolge sein.

Nach umstrittener Ansicht der Rechtsprechung und Verwaltung findet darüber hinaus jedoch die an sich nur auf Verstöße gegen die Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) gem. § 63 Abs. 2 i.V.m. § 61 Abs. 3 AO anwendbare zehnjährige Nachversteuerung auch auf Mittelfehlverwendungen im Sinne der § 55 Abs. 1 Nr. 1–3 AO Anwendung, wenn der Verstoß so gravierend ist, dass er wertungsmäßig einer Verletzung der Vermögensbindung gleichkommt. Zwar stellen Vergütungsexzesse ganz prinzipiell Verstöße gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3 AO dar, sodass auch diese Sanktion sehr häufig anwendbar wäre. Allerdings findet diese umstrittene Ausweitung contra legem nach richtiger Ansicht nur auf absolute Extremfälle Anwendung, sodass ihre praktische Bedeutung auch für die Organvergütung eher nachrangig sein dürfte.

¹¹⁹⁵ Dabei ist zu beachten, dass dieser Ebene noch die Frage vorgeschaltet ist, ab welchem Grad von Überschreitung einer bestimmten Durchschnittsvergütung überhaupt eine Unangemessenheit vorliegt. Im Rahmen der vGA-Prüfung werden erst Überschreitungen von 10–20 % der durch den Fremdvergleich errechneten Höhe überhaupt als *unangemessen* betrachtet, weil die Angemessenheit nicht als punktueller Wert, sondern als *Bandbreite* verstanden wird: siehe etwa BFH, Urteil v. 28.6.1989 (IR 89/85) BStBl II 1989, 854–857 (856) (=BFHE 157, 408); ders., Urteil v. 17.10.2001 (IR 103/00) BStBl II 2004, 171–179 (176 f.) (=BFHE 197, 68); ders., Urteil v. 4.6.2003 (IR 24/02) BStBl II 2004, 136–139 (138) (=BFHE 202, 494); BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), BStBl I 2002, 972 (Rz. 23), sowie genauer unten C.I.3, S. 246 m.w.N. Einen m.E. fragwürdigen weil jahresübergreifend kumulativen Maßstab legt dabei FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (270 [Rz. 105 ff.]) an; genauer zu dieser Kritik siehe Kampermann, npoR 2017, 271 (273 f.).

B. Vergütung als Problem der gemeinnützigen Mittelverwendung

Die Vergütung der Organe einer steuerbegünstigten Organisation kann zwar in offensichtlichen Fällen bereits gegen die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit verstoßen, regelmäßig erfolgen die vergütungsbezogenen Verstöße aber im Rahmen der soeben dargestellten tatsächlichen Geschäftsführung und hierbei insbesondere im Zusammenhang mit Vorgaben über die *gemeinnützige Mittelverwendung*.¹¹⁹⁶ Diese wird in der Abgabenordnung vornehmlich im Rahmen der Selbstlosigkeit in § 55 Abs. 1 AO geregelt¹¹⁹⁷ und findet dort verschiedene Ausprägungen, die in Bezug auf die Organvergütung im Einzelnen einer genaueren Betrachtung bedürfen. Von nachrangigem Interesse sind unter diesem Gesichtspunkt jedoch die Vorgaben der Nr. 2 und 4, die in der Sache nur das Ausscheiden von Mitgliedern aus der Gesellschaft sowie die Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft an sich im Blick haben und dafür Sorge tragen sollen, dass auch in diesen Situationen die privilegierten Mittel weiterhin nur steuerlich begünstigten Zwecken zugutekommen.¹¹⁹⁸

I. Allgemeines Gebot zweckmäßiger Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO)

§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO leitet die Vorschriften zur Mittelverwendung programmatisch mit der Formulierung „*Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.*“ ein. Während sich an dieser Vorgabe einmal mehr die faktische Überschneidung der Prinzipien der Ausschließlichkeit und der Selbstlosigkeit manifestiert,¹¹⁹⁹ sorgt die wenig spezifische Wortwahl für ein Konkretisierungsbedürfnis der Tatbestandsmerkmale *Mittel* sowie deren *Verwendung*.¹²⁰⁰

1. Begriff der Mittel

Mittel sind „nicht nur die der Körperschaft durch Spenden, Beiträge und Erträge ihres Vermögens und ihrer wirtschaftlichen Zweckbetriebe zur Verfügung stehenden Geldbeträge,

¹¹⁹⁶ Dabei können natürlich auch Vorgaben in der Satzung bereits – dann quasi institutionalisierte – Verstöße gegen das Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung darstellen.

¹¹⁹⁷ Zu dieser logisch nicht zwingenden Einordnung siehe bereits oben A.V., S. 196.

¹¹⁹⁸ Zum zugrundeliegenden Grundsatz der *Vermögensbindung* siehe auch A.VI.1.b.bb, S. 203.

¹¹⁹⁹ Ähnlich Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.12; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 11 (Lfg. 144 April 2016).

¹²⁰⁰ Die Darstellung wird dadurch erschwert, dass sich die Mittelverwendung in allgemeiner Form in vielen Belangen kaum isoliert von den Vorgaben der *zeitnahen* Mittelverwendung i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO aufbereiten lässt. Siehe symptomatisch die mehrfache Vermischung bei Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 4 f. Daher werden die einschlägigen Ausnahmetatbestände der Mittelverwendung erst im Rahmen der zeitnahen Mittelverwendung thematisiert: D.III, S. 305 ff.

sondern sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft“.¹²⁰¹ Damit unterliegen auch im Rahmen der Vermögensverwaltung oder anderweitig eingebundene Vermögenswerte¹²⁰² – nicht nur die ihnen entstammende Erträge – prinzipiell dem Begriff der Mittel und damit der diesbezüglichen Verwendungspflicht.¹²⁰³ Nach verbreiteter Auffassung mindern jedoch bestehende Verbindlichkeiten teilweise bereits vor ihrer Erfüllung die zur Verfügung stehenden Mittel. Dies ist der Fall, wenn sie zugewendeten Vermögenswerten bereits im Zeitpunkt der Übertragung auf die steuerbegünstigte Körperschaft anhaften, etwa als Auflagen, Vermächtnisse oder auch in Form dinglicher Belastungen.¹²⁰⁴

Darüber hinaus kann es bei den steuerbegünstigten Körperschaften Vermögenswerte geben, die nach besagten Kriterien zwar zu den Mitteln zu rechnen sind, die aber bestimmungsgemäß – unter Aufgabe der diesbezüglichen Spendenbegünstigung auf Geberseite – überhaupt keiner Verwendungspflicht für die satzungsmäßigen Zwecke unterliegen.¹²⁰⁵

¹²⁰¹ So wörtlich BFH, Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (64) (=BFHE 165, 484); ders., Urteil v. 15.7.1998 (I R 156/94) BStBl II 2002, 162–164 (164) (=BFHE 186, 546); vgl. außerdem Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 4; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.16 f.; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 70; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 81. Auch in AEAO Nr. 3 f. zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 hat sich diese Interpretation niedergeschlagen. Dieses extensive Verständnis der Mittel dient insbesondere einem möglichst weitreichenden Schutz im Rahmen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO; vgl. BFH, Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (64) (=BFHE 165, 484); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.17. Zum Verhältnis der Begriffe „Mittel“ und „Vermögen“ siehe einleuchtend Herbert, BB 1991, 178 (178).

¹²⁰² Nach überwiegender Auffassung erstreckt sich der Mittelbegriff nicht auf Nutzungen und Leistungen, sondern beginnt erst bei aus deren Einsatz zur Mittelverwendung folgenden geldwerten Vermögensgegenständen: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 125 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.22 m.w.N.

¹²⁰³ Diese insbesondere für Stiftungen bei strenger Auslegung unter Umständen lebensbedrohliche Vorgabe wird in der Gesamtschau dadurch relativiert, dass rechtlich oder auch nur faktisch gebundene Mittel vom Gebot der *zeitnahen* Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, s.u.) wieder ausgenommen werden, sodass bereits eine werterhaltende Anlage dieser Mittel den Vorgaben „vorläufig“ genügt und sie lediglich *final* für die satzungsmäßigen Zwecke selbst eingesetzt werden müssen – was bei den prinzipiell auf ewig errichteten Stiftungen in der unbestimmten (oder u.U. sogar schlechthin ungewissen) Zukunft liegt. Anderer Ansatz noch (wenn auch vermutlich eher semantischer Natur) bei Leisner-Egenseperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 129 ff. (Lfg. 220 November 2012), die bereits von „nicht einsetzbare[n] Mittel[n]“ spricht; anders nunmehr Musil § 55 Rn. 127 ff. (Lfg. 236 Januar 2016): „nicht einzusetzende Mittel“; ähnlich wie Leisner-Egenseperger aber R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 72a.

¹²⁰⁴ BFH, Urteil v. 21.1.1998 (II R 16/95) BStBl II 1998, 758 (759) (=BFHE 185, 54); vgl. außerdem Leisner-Egenseperger, DStZ 2008, 292 (297); speziell zum dahinter stehenden Nettoprinzip M. Orth, DStJG 26 (2003), 177–228 (209 f.); Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 10 (Lfg. 144 April 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 76 f.; AEAO Nr. 12 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1. Beachte aber die unverständliche Einschränkung in AEAO Nr. 13 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1.

¹²⁰⁵ Dies folgt – insbesondere im Kontext des Verlustausgleichs – aus der Entscheidung BFH, Urteil v. 13.11.1996 (I R 152/93) BStBl II 1998, 711–715 (=BFHE 181, 396); vgl. dazu Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.71; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 131 (Lfg. 236 Januar 2016). Problematisch können solche Zuwendungen allerdings darüber hinaus bezüglich der Ausschließlichkeit der tatsächlichen Geschäftsführung werden.

2. Verwendung nur für satzungsmäßige Zwecke

Die Verwendung für satzungsmäßige Zwecke richtet sich in ihrer Ausprägung nach den Eigenarten des individuell verfolgten Zwecks und den in der Satzung dargelegten Arten seiner Förderung. Allgemein lässt sich jedoch sagen, dass eine Verwendung primär die Aufwendung von Geld- oder Sachmitteln ist, die eine unmittelbare Förderung der jeweiligen Zwecke im Sinne der Satzung darstellt.¹²⁰⁶ Der Begriff der Unmittelbarkeit darf dabei wie bereits dargestellt nicht zu eng verstanden werden. Daher zählen auch Mittel, die in Zweckbetrieben eingesetzt werden als im Sinne der Vorgaben verwendet.¹²⁰⁷

Auch notwendige Begleitaufwendungen in angemessener Höhe, die die Körperschaft selber tätigt, sind nach diesem Verständnis noch eine „unmittelbare“ Verwendung für satzungsmäßige Zwecke.¹²⁰⁸ Hierunter fallen insbesondere *Verwaltungskosten*, also Aufwendungen für Personal und Verwaltung, Öffentlichkeitsarbeit und Verbandsmitgliedschaften, sowie Ausgaben zur konkreten Mitglieder- oder Spendenwerbung.¹²⁰⁹

Daran zeigt sich, dass in Bezug auf die zulässigen Aufwendungen das ansonsten weitreichende Veranlassungsprinzip (§ 4 Abs. 4 EStG¹²¹⁰) nicht uneingeschränkt zur Anwendung gelangt. Jede Mittelverwendung muss sich und die ihr inhärente steuerliche Begünstigung immer an den satzungsmäßigen Vorgaben und damit letztlich an ihrem Nutzen für die Allgemeinheit messen lassen, was insbesondere dazu führt, dass jedwede Aufwendung in Bezug auf den durch sie verfolgten Zweck notwendig und der Höhe nach angemessen sein muss. Unangemessenes Ausgabenverhalten führt zwangsläufig dazu, dass an anderer Stelle Mittel zur effektiveren – und unter Umständen nachhaltigeren – Förderung des verfolgten Zwecks fehlen.¹²¹¹ Die stark subjektiv-liberale Wertung des Veranlassungsprinzips wird dadurch insofern normativ eingeschränkt, als Finalität nur dann in Bezug auf eine Mittelverwendung

¹²⁰⁶ BFH, Urteil v. 5.2.1992 (I R 63/91) BStBl II 1992, 748–750 (749) (=BFHE 168, 35): „unmittelbare[r] Einsatz der zugewendeten Geld- oder Sachwerte für steuerbegünstigte Zwecke“; vgl. außerdem Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.29, 5.55.

¹²⁰⁷ Siehe ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 5.30; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 10 (Lfg. 144 April 2016). Als Erst-recht-Schluss aus § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO lässt sich auch die Erkenntnis ziehen, dass die Anschaffung nutzungsgebundenen Vermögens ganz allgemein eine konforme Mittelverwendung ist; vgl. dazu Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.56 ff.

¹²⁰⁸ BFH, Urteil v. 23.7.2003 (I R 29/02) BStBl II 2003, 930–933 (=BFHE 203, 251); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 127; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.31 ff.

¹²⁰⁹ Siehe AEAO Nr. 18 ff. zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 sowie ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 5.31 ff., 5.41 ff.; M. Orth, DStJG 26 (2003), 177–228 (213 f.); Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 11 (Lfg. 144 April 2016); a.A. bezüglich letzterer aber Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 5, 13. Genauer sogleich im Rahmen der Verwaltungskosten: B.I.3.c, S. 222.

¹²¹⁰ Siehe dazu allgemein BFH, Urteil v. 29.10.1991 (VIII R 148/85) BStBl II 1992, 647 (=BFHE 167, 309); Heinicke, in: Schmidt-EStG³⁶, § 4 Rn. 480, 483; Hey, in: Tipke/Lang²², § 8 Rn. 213 ff.; Wied, in: Blümich¹³⁹, § 4 EStG Rn. 555 ff. (Lfg. 139 November 2017) sowie sogleich B.II.3.a.aa, S. 228 ff.

¹²¹¹ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 126 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.33.

anerkannt wird, wenn sie auf „wirtschaftlich sinnvolle“ Ausgaben abzielt.¹²¹² Allerdings verbleibt der Körperschaft hierbei ein gewisser Einschätzungsspielraum.¹²¹³

Überdies ist die Zuspitzung wichtig, dass die Verwendung nur für satzungsmäßige Zwecke für sich genommen – bei aller Realitätsferne dieser isolierten Betrachtung – keine zeitliche Aussage beinhaltet, sodass allein die finale Verwendung der Mittel für die entsprechenden Zwecke von dieser Vorgabe geschützt wird, mit entsprechender sachlicher Nähe zum Institut der Vermögensbindung. Die wesentlich stärker einschneidenden und damit potentiell virulenteren Anforderungen ergeben sich aus dem Zusammenspiel mit der zeitnahen Mittelverwendung in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

3. Konkrete Ausprägungen der Verwendung

Neben diesen mehr oder minder eindeutigen Fällen gibt es Verwendungsarten, bei denen die Einhaltung der strengen Voraussetzungen an die gemeinnützige Mittelverwendung fragwürdig ist oder nur unter besonderen Voraussetzungen anerkannt wird. Diese Kategorien sind insbesondere durch ihnen zugrundeliegende Rechtsprechungslinien und Diskussionshistorien immer noch als plakative Schlagworte präsent, auch wenn in ihnen im Grunde dieselben grundsätzlichen Fragen der Mittelverwendung symptomatisch werden.¹²¹⁴

a. Verwendung im Rahmen der Mittelbeschaffung

Dies gilt etwa für den (dauerhaften) Einsatz von Geldmitteln zur Generierung von Erträgen in Vermögensverwaltung oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, wenn dem die Überlegung zugrunde liegt, durch die künftigen – langfristig höheren – Erträge (mit zeitlicher Verzögerung) dem verfolgten Zweck nachhaltiger und effektiver dienen zu können.

Dogmatisch bieten sich in diesen Konstellationen regelmäßig zwei Anknüpfungspunkte an. Thesaurierte Erträge können bereits aus der Definition der Mittel ausgeklammert werden, was aber gegen das allgemein relativ weit gefasste Verständnis dieses Begriffes verstößt. Dieses stellt nämlich nicht auf Erträge und deren Zufluss ab, sondern umfasst wie dargestellt prinzipiell sämtliche Vermögenswerte, auch wenn diese zur weiteren Mittelherzielung eingesetzt werden. Daher hat sich in den letzten Jahren die Auffassung durchgesetzt, dass solche Beträge zwar grundsätzlich auch zu den Mitteln zu zählen sind, sie aber von der letztendlich allein relevanten Pflicht zur *zeitnahen* Mittelverwendung ausgenommen sind, wenn sie durch er-

¹²¹² Vgl. ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 5.33 f.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 139 f. (Lfg. 236 Januar 2016); M. Orth, DStJG 26 (2003), 177–228 (209); Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 10 (Lfg. 144 April 2016). Dies darf jedoch nicht zu einem „Gebot der Sparsamkeit“ überinterpretiert werden: Hofmeister, DStJG 26 (2003), 159–176 (176); v. Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann, § 55 AO Rn. 10; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 140 (Lfg. 236 Januar 2016); so aber Trzaskalik, StuW 1986, 219 (228); sowie – jedenfalls als stiftungs(zivil)rechtliche Organpflicht – in Anlehnung an entsprechende landesrechtliche Vorgaben Stürmer, S. 324 ff.

¹²¹³ So explizit FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (266 [Rz. 60]).

¹²¹⁴ Siehe hierzu nur S. Unger, DStZ 2010, 141 (145).

wartbar höhere Erträge – für die bestimmte abstrakte Voraussetzungen bestehen – dem steuerbegünstigten Zweck langfristig zumindest ebenso dienen, wie bei ihrer unverzüglichen Zuwendung.¹²¹⁵ Die diesbezüglichen Ausführungen erfolgen daher hauptsächlich im dortigen Kontext.¹²¹⁶

Damit liegt aufgrund der lediglich finalen Pflicht zur Verwendung unmittelbar für satzungsmäßige Zwecke in diesen Fällen – jedenfalls solange damit nicht die Wahrscheinlichkeit einer Mittelvernichtung verbunden ist – mangels Mittelabfluss zumindest (noch) keine *Fehlverwendung* vor.¹²¹⁷

b. Verlustausgleich

Einen kritischen Sonderfall der fehlerhaften – weil unter Umständen endgültig aufzehrenden – Verwendung von Mitteln in Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb stellt die Frage des Verlustausgleichs dar.

Zunächst ist für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb¹²¹⁸ festzustellen, dass aufgrund der Saldierung gemäß § 64 Abs. 2 AO ein Verlustausgleich in einigen Konstellationen schlicht nicht notwendig ist, da Verluste eines einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit Gewinnen

¹²¹⁵ Siehe etwa zur Reinvestition in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben in Form einer gesetzlich nicht (speziell) geregelten Rücklage: BFH, Urteil v. 13.11.1996 (I R 152/93) BStBl II 1998, 711–715 (713 f.) (=BFHE 181, 396); ders., Urteil v. 15.7.1998 (I R 156/94) BStBl II 2002, 162–164 (163 f.) (=BFHE 186, 546); ders., Beschluss v. 1.7.2009 (I R 6/08) BFH/NV 2009, 1837–1838 (1837 f.); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 181; Hofmeister, DStZ 1999, 545 (548 f.); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.18, 6.53 – anders noch ders., Wirtschaftliche Betätigung, S. 81 f.; Knoop, DStR 2006, 1263 (1265); Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 29; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 88; Thiel, DB 1992, 1900 (1901 f.); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 144b f. Dies hält die Finanzverwaltung aber nicht davon ab, derlei Ausnahmen primär § 55 Abs. 1 Nr. 1 zuzuordnen: vgl. AEAO Nr. 3 ff. zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 gegenüber Nr. 27 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5. Zu vergleichbaren Verwendungen im Bereich der Vermögensverwaltung siehe Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 179; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.90, 6.43 ff.; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 88 f.; Thiel, DB 1992, 1900 (1906); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 144d.

¹²¹⁶ Siehe unten D.III, S. 305 ff.

¹²¹⁷ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.30, 5.46 f. Dies dürfte de facto dazu führen, dass bei einer überhöhten Gewinnthesaurierung als Rechtsfolge regelmäßig nur eine Fristsetzung zur nachträglichen Mittelverwendung gem. § 63 Abs. 4 AO ermessensfehlerlos beschieden werden kann, nicht aber (unvermittelt) die Gemeinnützigkeit versagt werden darf; so überzeugend Hofmeister, DStJG 26 (2003), 159–176 (172). Interessant ist überdies die Tatsache, dass der Einsatz von Mitteln in der insofern funktional ähnlichen Mitglieder- und Spendenwerbung im Grunde allein durch die Verwaltungskostenquote beschränkt wird.

¹²¹⁸ Allgemein zum Verlustausgleich im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und in der Vermögensverwaltung siehe Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 131 ff.; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 6 ff.; v. Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann, § 55 AO Rn. 87 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.14 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 12 f. (Lfg. 144 April 2016); S. Unger, DStZ 2010, 141 (144 ff.).

aus daneben bestehenden verrechnet werden, sodass überhaupt erst von einem Verlust gesprochen werden kann, wenn dieses Gesamtsaldo negativ ist.¹²¹⁹ In diesem Zusammenhang werden einzelne – eigentlich saldierbare – Verluste folglich erst dann problematisch, wenn sich von ihnen auf eine langfristig negative Gewinnprognose schließen lässt, die wegen Selbstzweckhaftigkeit des Geschäftsbetriebs mangels Absicht der Mittelzerzielung die Selbstlosigkeit im engeren Sinne und damit die Gemeinnützigkeit insgesamt in Frage stellen kann.

Daher liegt ein fragwürdiger Verlustausgleich nur in solchen Konstellationen vor, in denen Mittel der ideellen Sphäre zum Verlustausgleich in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder der Vermögensverwaltung¹²²⁰ eingesetzt werden. Sollten derweil in den vorhergegangenen sechs Jahren im (einheitlichen) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Gewinne mindestens in Höhe besagter Verluste erwirtschaftet worden sein, so ist ein Verlustausgleich in ebendieser Höhe möglich, da dies lediglich als Rückgabe früherer zwingender Gewinnabführungen angesehen wird.¹²²¹ Dies erfolgt ungeachtet einer etwaigen zwischenzeitlich erfolgten Verwendung, wie sie logischerweise aus der Frist in § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 resultiert, und des damit faktischen nicht mehr Vorhandenseins dieser Mittel. Darüber hinaus ist eine Verwendung zweckgebundener Mittel ebenfalls nicht schlechthin unmöglich, jedoch nur in sehr engen Grenzen – insbesondere lediglich vorübergehend – unschädlich.¹²²²

Gegen diese aus weitgehend unsystematischen Einzelfällen bestehenden Regelungen regt sich seit längerem Kritik, die insbesondere eine prognoseorientierte Bewertung dieser ergebnis- (bzw. verlust-) orientierten Bewertung gegenüber bevorzugt, weil letztere beispielsweise ungünstige Zufälle in keiner Weise berücksichtigt, klares Missmanagement aber bei ebenso zufälligen Erfolgen unsanktioniert lässt.¹²²³

c. Verwaltungskosten

Eine eigenständige Rubrik von Ausgaben, die bei näherer Betrachtung im Einzelnen den strengen Anforderungen an die – insbesondere ausschließliche und unmittelbare – Mittelverwendung unter Umständen nicht genügen, die aufgrund ihrer praktischen Notwendigkeit aber

¹²¹⁹ Vgl. AEO Nr. 4 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 sowie Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 132 f.; v. Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann, § 55 AO Rn. 88. Das bedeutet indes nicht, dass überhöhte Vergütungen dergestalt kompensiert werden könnten: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.51.

¹²²⁰ Spezifisch hierzu siehe AEO Nr. 9 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 sowie Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 14 (Lfg. 144 April 2016).

¹²²¹ Siehe AEO Nr. 4 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 sowie Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 7; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.16.

¹²²² Zu den konkreten Anforderungen siehe AEO Nr. 5–8 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 sowie BFH, Urteil v. 13.11.1996 (I R 152/93) BStBl II 1998, 711–715 (=BFHE 181, 396); ders., Beschluss v. 1.7.2009 (I R 6/08) BFH/NV 2009, 1837–1838; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 6 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 16; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 12 f. (Lfg. 144 April 2016). Dies betrifft insbesondere gemischt genutzte Wirtschaftsgüter (und entsprechend eingesetztes Personal), Anlaufverluste, sowie Fehlkalkulationen. Ebenso trifft dies auf zulässige (sonstige) Rücklagen zu. Siehe dazu unten im Rahmen des § 62 AO D.III.3, S. 306.

¹²²³ Daher befürworten einige Stimmen in der Literatur die Anwendung der einkommensteuerrechtlichen Liebhabereigrundsätze: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.21 ff.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 172 f. (Lfg. 236 Januar 2016); Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 13 (Lfg. 144 April 2016).

dennoch bis zu einer gewissen Höhe unschädlich sind, sind die Verwaltungskosten.¹²²⁴ Darunter versteht man allen Aufwand, der eine Zweckverwirklichung im engeren Sinne überhaupt erst ermöglicht, etwa Aufwendungen für die Einrichtung und Unterhaltung von Büroräumen, für Angestellte, Webpräsenzen und vergleichbare mit einer Institutionalisierung zusammenhängende Ausgaben.¹²²⁵

Es gab – aus nachvollziehbaren Motiven, insbesondere praktikabler Rechtssicherheit¹²²⁶ – mehrfach Bestrebungen, die Frage nach der Angemessenheit von Verwaltungskosten dahingehend zu vereinfachen, gewisse verbindliche Quoten festzulegen, deren Überschreitung ganz prinzipiell eine Unangemessenheit darstellen sollte. In der Regel wird hierfür eine Obergrenze von 50 % angeführt.¹²²⁷ Allerdings ist die Literatur überwiegend der Auffassung, dass starre Quoten – in Anbetracht der potentiellen Vielzahl an Umständen und Gegebenheiten – niemals eine den zugrundeliegenden Wertungen gerecht werdende Lösung darstellen können.¹²²⁸ Es muss immer auf den konkreten Einzelfall ankommen, für den eine Vielzahl von

¹²²⁴ Gericich, DStR 2001, 604 (604) spricht in diesem Zusammenhang tatsächlich von „mittelbare[n] Ausgaben“, Herbert, BB 1991, 178 (179) von einer teleologischen Reduktion des Unmittelbarkeitsanfordernisses. Funktional sind diese letztlich ein Korrektiv dafür, dass das Verbot der Gewinnausschüttung gegen hohe Personalkosten kein scharfes Schwert sein kann, da eine exzessive Ausstattung in aller Regel lediglich dazu führt, dass schon gar keine Gewinne entstehen können.

¹²²⁵ BFH, Urteil v. 18.12.2002 (I R 60/01) BFH/NV 2003, 1025–1027 (1026) zählt hierzu Ausgaben, die „zur Begründung und Erhaltung der Funktionsfähigkeit und damit auch zur Verfolgung des satzungsgemäßen Zwecks erforderlich sind“. Überblicksartig zu den – begrifflich nicht überall einheitlich umrissenen – Verwaltungskosten siehe Gericich, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 13; Gericich, DStR 2001, 604; Herbert, BB 1991, 178 (179, 183); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.41 ff.; M. Orth, S&S (Rote Seiten) 5/1999, 1 (7 f.); ders., DStJG 26 (2003), 177–228 (211 ff.); Schauhoff, DStR 2002, 1694; Schiffer, in: Schiffer-Beraterpraxis⁴, § 9 Rn. 112 ff.; Schleder, Rn. 481 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 11 (Lfg. 144 April 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 91 ff. Für Personalkosten enthalten derweil die Regelungen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 bzw. Nr. 3 im Einzelnen speziellere Vorgaben.

¹²²⁶ Etwa in Gestalt von Aufreißergrenzen in der Finanzverwaltung: Gericich, DStR 2001, 604 (606); Hofmeister, DSfZ 1999, 545 (548); M. Orth, DStJG 26 (2003), 177–228 (212).

¹²²⁷ Vgl. AEAO Nr. 18 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 6.12.1990 (X K 236/86), n.v. (zitiert bei FG Köln, Beschluss v. 28.1.1998 [6 V 6194/97] EFG 1998, 755–756 [755]); wichtig insofern aber BFH, Beschluss v. 23.9.1998 (I B 82/98) BStBl II 2000, 320–325 (324) (=BFHE 186, 433): die AO kenne „keine absoluten oder prozentualen Quoten für die Verwaltungskosten“; ähnlich in der Folge ders., Beschluss v. 23.2.1999 (XI B 128/98) BFH/NV 1999, 1055–1056 (1056); ders., Urteil v. 18.12.2002 (I R 60/01) BFH/NV 2003, 1025–1027 (1026); für den entschiedenen Fall erachtete der BFH allerdings im Anschluss an diese mahnende Feststellung exakt ebendiesen Maßstab als konkret angemessen. Überblicksartig mit umfangreichen Nachweisen: v. Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann, § 55 AO Rn. 11 ff.; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 92. Über einzelne Stiftungsaufsichtsbehörden – im Rahmen der ihnen obliegenden Überwachung eines ehemals in einigen Ländern festgeschriebenen (stiftungsrechtlichen) Sparsamkeitsgebots – wurde kolportiert, dass sie sich in ihrem Entschließungsermessens für eine Angemessenheit an einem Prozentsatz zwischen 10 und 30 % orientieren: Feick, ZSt 2007, 152 (153); Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (39) m.w.N. Vgl. außerhalb des Steuerrechts zur Rechtmäßigkeit eines Sammlungsverbots wg. überhöhter Verwaltungskosten von über 75% auf Basis des § 9 Abs. 3 Nr. 2 des rheinland-pfälzischen Sammlungsgesetzes: OVG Rheinland-Pfalz, Beschluss v. 16.3.2007 (7 B 10090/07) juris.

¹²²⁸ Gericich, DStR 2001, 604 (606); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.41 f., 5.51; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 19; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 11 (Lfg. 144 April 2016).

Faktoren erheblich ist. Damit ist ein Ausgabeverhalten als angemessen einzustufen, wenn es „wirtschaftlich sinnvoll ist und dazu beiträgt, dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und effektiv [den verfolgten Zwecken] zugutekommt“.¹²²⁹

d. Unschädliche Betätigungen gem. § 58 AO

§ 58 AO beinhaltet einen Katalog von Betätigungen, die aufgrund ihrer besonderen praktischen Bedeutung als unschädlich für die Steuerbegünstigung eingestuft werden, obwohl sie im Kern gegen einzelne Grundprinzipien der §§ 51 ff. AO verstoßen. Dies betrifft in einigen Aspekten auch die gemeinnützige Mittelverwendung, sodass etwa die Mittelweitergabe (Nr. 2–5), die Unterstützung der Stifterfamilie (Nr. 6) oder geselliger Zusammenkünfte (Nr. 7) durch Mittel der Körperschaft erfolgen dürfen, ohne dass diese dadurch ihrer Gemeinnützigkeit verlustig würde.¹²³⁰ Für die Organvergütung interessant ist hier hauptsächlich Nr. 4, die eine zeitweise Überlassung von Personal – und damit mittelbar auch die Aufwendungen für dessen Vergütung – an andere steuerbegünstigte Körperschaften gestattet.¹²³¹

A.A. (allgemeine Bedeutung der 50 %-Grenze): R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 92. Dies muss natürlich konsequenterweise in beide Richtungen gelten; a.A. insofern unverständlicherweise Herbert, BB 1991, 178 (183), der einstellige Verwaltungsquoten für generell unverdächtig erachtet.

¹²²⁹ Vgl. wörtlich BFH, Beschluss v. 23.9.1998 (I B 82/98) BStBl II 2000, 320–325 (324) (=BFHE 186, 433). Erhellende Darstellungen dieser Abwägungsvorgänge („Zweck-Mittel-Relation“) bei Geserich, DStR 2001, 604 (606 f.); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.40; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 19; Schleder, Rn. 483 ff. Genauer werden diese Maßstäbe im Rahmen der Angemessenheit beleuchtet: siehe C., S. 243 ff. Sehr häufig werden etwa selbst alle anderen Tätigkeitsbereiche deutlich überwiegende Kosten zur Einwerbung von Mitgliedern und Spenden in der Anfangsphase einer Körperschaft toleriert, solange sie erfolgversprechend sind und bleiben, was aufgrund der sich einstellenden Erfolge prognostiziert, oder zumindest ab einer (teilweise) absehbaren Erfolglosigkeit korrigiert werden kann. Vgl. dazu AEAO Nr. 18 f. zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 sowie BFH, Beschluss v. 23.9.1998 (I B 82/98) BStBl II 2000, 320–325 (324) (=BFHE 186, 433). Relativiert wird die Fragestellung überdies dadurch, dass gerade bei Körperschaften, die ihre Finanzierung maßgeblich durch Spenden bewerkstelligen, eine niedrige Verwaltungskostenquote seitens der Spendenwilligen oftmals als Ausweis besonderer Qualität betrachtet wird, sodass im Wettbewerb der potentiellen Spendenempfänger Kostenquoten über 25 % wenig erfolgversprechend sein dürften. Dies spiegelt sich im empirischen Befund bei Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (61), wonach die Verwaltungskosten bei 85 % der befragten Stiftungen höchstens 20 %, bei 67,8 % sogar höchstens 10 % betrugen. Vgl. auch – mit Verweis auf die Kategorien des *Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen* (DZI) – Geserich, DStR 2001, 604 (606); zur herausragenden Bedeutung dieser Außenwahrnehmung für die Verwaltungsorganisation und Kostenstruktur von Förderkörperschaften empirisch Sprengel, in: NPO in RWG, 283–306 (301, 303); kritisch zur Bedeutung solcher Grenzen aber Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.41; Schiffer, in: Schiffer-Beraterpraxis⁴, § 9 Rn. 115 ff.; vgl. auch zur – aus einer geringen Verwaltungskostenquote folgenden – dem Stiftungszweck oft einen Bärendienst erweisenden Unterprofessionalisierung der Stiftungsarbeit Wenzler, npoR 2014, 309 (311 f.).

¹²³⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.70.

¹²³¹ Im Kern ist dies lediglich eine Lockerung des Unmittelbarkeitsgebots; vgl. nur ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 4.64.

4. Organvergütung im Lichte zweckmäßiger Mittelverwendung

Zweckverwirklichende Maßnahmen müssen notwendigerweise von natürlichen Personen durchgeführt werden, weil juristischen Personen als rechtliches Konstrukt keinerlei Realhandlungen ausführen können, aber nur sie taugliche Adressaten von Steuerbegünstigungen sind. Die adäquate Vergütung der damit einhergehenden Tätigkeit verstößt – solange die Verfassung der juristischen Person dem nicht widerspricht – folglich nicht gegen die (ausschließlich) zweckmäßige Mittelverwendung. Ein zweckmäßiges Agieren ist ohne Handlungen natürlicher Personen nicht möglich, eine allein unentgeltliche Tätigkeit hierbei weder notwendig zielführend noch – mit Ausnahme des Idealvereins – im Regelfall rechtlich gefordert. Je mehr sich die Aufgaben der jeweiligen Organwalter in Richtung eines hauptamtlichen Tätigkeitsumfangs bewegen, desto schwerer wird es rein faktisch sein, überhaupt geeignetes Personal zu finden, sofern dieses keine dem Aufwand entsprechende Vergütung erhält. Die Vorteile eines in Vollzeit arbeitenden Geschäftsführers gegenüber zehn Personen, die jeweils vier Stunden Arbeitszeit aufbringen, liegen dabei auf der Hand. Damit steht das allgemeine Gebot der zweckmäßigen Mittelverwendung einer Organvergütung nicht prinzipiell im Wege. Gleiches gilt auch für sonstige damit in Verbindung stehende Begleitausgaben, etwa im Rahmen der Verwaltung.

Allerdings wird diese grundsätzliche Möglichkeit durch einige weitere Vorgaben in Teilen eingeschränkt, auf die im Folgenden näher eingegangen wird. Die Vergütung eines Organengagements außerhalb der ideellen Sphäre – auch bei nur teilweiser (also gemischter) Tätigkeit ebenda – kann durch das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung eingeschränkt sein.¹²³² Daneben werden Zuwendungen an natürliche Personen insbesondere durch das Zuwendungsverbot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO sowie das Verbot zweckfremder Drittbegünstigung des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO weiter begrenzt, im Besonderen auf eine angemessene Höhe. Die Angemessenheit ist auch in der Gesamtschau der Kostenstruktur der maßgebliche Horizont, um zu verhindern, dass die Verwaltung zum Selbstzweck wird und damit gegen weitere Prinzipien des Rechts der Steuerbegünstigung verstößt, insbesondere die Ausschließlichkeit.

II. Zuwendungsverbot für Mitglieder (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO)

In unmittelbarem Anschluss an die zweckmäßige Mittelverwendung findet sich in Satz 2 eine Konkretisierung in Bezug auf die Mitglieder der Körperschaft. Diese soll – im Kern die Vorgaben des Satzes 1 lediglich veranschaulichend, nicht aber erweiternd – die Ausschüttung von Gewinnen an letztgenannte ebenso verhindern wie sonstige Zuwendungen aus den Mitteln der Gesellschaft.¹²³³

¹²³² Siehe hierzu sogleich genauer: D.IV.4, S. 313 ff.

¹²³³ Allgemein hierzu siehe Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 15 f.; Herbert, BB 1991, 178 (184 f.); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.61 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 19; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 176 ff. (Lfg. 236 Januar 2016); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 16 f., 114; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 16 ff. (Lfg. 144 April 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 105 ff.

1. Empfänger

Die Norm soll verhindern, dass Mittel der Körperschaft für andere als die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden, was regelmäßig der Fall ist, wenn sie ohne entsprechende Gegenleistung an die Mitglieder der Körperschaft gehen. Letztlich ist dies lediglich Ausdruck der Gebote der Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit. Da Stiftungen und BgA keine Körperschaften im gesellschaftsrechtlichen Sinne sind, wird die Schutzwirkung durch Abs. 3 entsprechend auf den Empfang seitens solcher Personen erstreckt, die den Mitgliedern einer Körperschaft insofern funktional ähneln, als sie etwa über entsprechenden Einfluss oder zumindest eine in der Institutionalisierung begründete Nähe verfügen.¹²³⁴

Dies bedeutet, dass die Norm in Bezug auf die Vergütung von Organpersonen jedenfalls Bedeutung für solche natürlichen Personen hat, die neben ihrer Anstellung auch eine originär körperschaftliche Beziehung zur juristischen Person aufweisen.¹²³⁵ Überwiegend wird der Kreis der tatbestandlichen Empfänger zudem auf solche Personen ausgeweitet, die den „Mitgliedern“ *nahestehen*.¹²³⁶

2. Gewinnanteile und sonstige Zuwendungen

Neben den aus plakativen Gründen vorangestellten Gewinnausschüttungen an Mitglieder als Eigenkapitalgeber, die evident gegen die Vorgabe des Satzes 1 verstoßen, sind die *sonstigen Zuwendungen* ein weiterer Anwendungsbereich der Norm.¹²³⁷ *Zuwendung* ist hierbei nach der

¹²³⁴ Bei der Stiftung sind dies teleologisch nachvollziehbar der Stifter und seine Erben. Siehe auch Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.62. Für öffentlich-rechtliche Trägerkörperschaft und deren Eigengesellschaft anschaulich: BFH, Urteil v. 27.11.2013 (I R 17/12) BStBl II 2016, 68–74 (71 f.) (=BFHE 244, 194).

¹²³⁵ Das ist also insbesondere bei Vereinsvorständen, Gesellschafter-Geschäftsführern der GmbH, aber auch – i.V.m. Abs. 3 – bei Stiftern und deren Nachkommen in Stiftungsvorstand oder Stiftungsaufsichtsorganen der Fall.

¹²³⁶ Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 16; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.76; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 16 (Lfg. 144 April 2016). Im Einzelfall wird sich Leistung an eine derartige Person auch mit ersparten Aufwendungen seitens des Mitglieds als sonstige Zuwendung qualifizieren lassen. Überdies lassen sich unausgewogene Zahlungen an Dritte – mit derselben Rechtsfolge – mühelos über § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO erfassen (in diesem Sinne etwa das Beispiel bei Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 161).

¹²³⁷ Unterschiedlich wird bisweilen gehandhabt, ob eine Verwendung, die einer verdeckten Gewinnausschüttung entspricht, im Geiste des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG unter die erste Alternative, oder unter die sonstigen Zuwendungen fällt, was im Ergebnis natürlich unerheblich ist: vgl. BFH, Beschluss v. 8.8.2001 (I B 40/01) BFH/NV 2001, 1536–1539 (1538); Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 15 unter Bezugnahme auf BFH, Beschluss v. 12.10.2010 (I R 59/09) BStBl II 2012, 226 (228) (=BFHE 231, 28); Herbert, BB 1991, 178 (184); Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 19; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 194 ff. (Lfg. 236 Januar 2016); Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 16 (Lfg. 144 April 2016); nebulös v. Wallis/Steinhardt, Rn. 51 bzw. für einen Unterfall unter die sonstigen („unangemessene[n]“) Zuwendungen soweit ersichtlich Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 114. Für letztere Auffassung spricht, dass die Anknüpfung an eine mitgliederschaftliche Beziehung – auch wenn diese der vGA im Kontext des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG wesentlich ist und insofern in Alt. 1 „mitgedacht“, bzw. auch einem offenen Gewinnanteil per se begrifflich

Rechtsprechung zu verstehen als „ein wirtschaftlicher Vorteil, den die Körperschaft bewußt unentgeltlich oder gegen zu geringes Entgelt einem Dritten zukommen läßt“. ¹²³⁸ Davon erfasst sind folglich nicht nur Geldleistungen, sondern prinzipiell alle wirtschaftlichen Vorteile – etwa ersparte Aufwendungen – wie sie beispielsweise bei der nicht kostendeckenden Überlassung körperschaftseigener Räumlichkeiten bzw. anderer nutzbarer Vermögensbestandteile sowie beim Verzicht auf Ansprüche (oder sonstiger Nichtgeltendmachung) gegen das Mitglied entstehen. ¹²³⁹

Bereits aus dem Wortlaut der Norm folgt überdies, dass nicht schlechthin jede Zuwendung an die Mitglieder schädlich in Bezug auf die steuerlichen Privilegien sein kann, sondern nur solche, die aus den Mitteln der Körperschaft erfolgen. ¹²⁴⁰ Auch wenn die Mittel wie dargestellt entsprechend weit verstanden werden, lassen sich Konstellationen denken, in denen nach dieser Einschränkung keine tatbestandliche Zuwendung vorliegt. Bewirkt die Körperschaft beispielsweise, dass Dritte – selbst wenn diese darin einen Akt mittelbarer Förderung der Körperschaft an sich erblicken – ihren Mitgliedern wirtschaftliche Vorteile etwa in Form von Preisnachlässen oder besonderen Konditionen zukommen lassen, so ist dies für die steuerliche Bewertung der Körperschaft selbst unschädlich. ¹²⁴¹

Allerdings gibt es Konstellationen, in denen eine zweckmäßige Leistung an eine natürliche Person, die (auch) Mitglied der Körperschaft ist, dennoch mit dieser Vorgabe vereinbar ist, wenn diese gleichsam tauglicher Repräsentant des geförderten Satzungszwecks ist, etwa wenn ein Hilfebedürftiger Mitglied einer mildtätigen Körperschaft ist. ¹²⁴² Daher steht das Zuwendungsverbot an Mitglieder immer unter dem teleologischen Vorbehalt des übergeordneten S. 1, dass in der mutmaßlichen „sonstigen Zuwendung“ nicht ungeachtet des Empfängers

durchaus inhärent sein kann – im Rahmen des § 55 Abs. 1 Nr. 1 semantisch allein Teil der zweiten Alternative ist.

¹²³⁸ So BFH, Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (64) (=BFHE 165, 484).

¹²³⁹ Vgl. BFH, Beschluss v. 20.12.1995 (I B 111/94) BFH/NV 1996, 383; ders., Urteil v. 17.12.1997 (I R 58/97) BStBl II 1998, 357–359 (358 f.) (=BFHE 185, 220); FG München, Urteil v. 29.2.1996 (15 K 4332/93) EFG 1996, 938–940 (940); FG Münster, Urteil v. 11.3.2005 (9 K 1567/00 K) EFG 2005, 1003–1004 (1003 f.); unter dem Aspekt der Eigenwirtschaftlichkeit: FG Köln, Urteil v. 15.7.2004 (13 K 2530/03) EFG 2005, 222–225 (223); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 153 f.; Herbert, BB 1991, 178 (184); Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 19; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 179 ff. (Lfg. 236 Januar 2016); Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 16 (Lfg. 144 April 2016); Strahl, GmbHR 2016, 1194 (1196). Als Verzicht wird auch das Unterlassen der Erwirkung einer Anpassung an geänderte Preisniveaus zum Nachteil der Körperschaft angesehen: (zur vGA) BFH, Urteil v. 7.12.1988 (I R 25/82) BStBl II 1989, 248–250 (249) (=BFHE 155, 349); zum umgekehrten Fall (unschädliche Anpassung an „gewichtige neue Umstände“) i.R.d. § 55 Abs. 1 AO: FG Münster, Urteil v. 3.3.2009 (9 K 5195/04 K,G,F) juris, Rz. 66. Zu denken ist im Übrigen auch an Fälle der Vergabe oder Entgegennahme (zum Nachteil der Körperschaft) marktunüblicher Darlehen: FG München, Urteil v. 29.2.1996 (15 K 4332/93) EFG 1996, 938–940 (940); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 153 f.

¹²⁴⁰ So ebenfalls BFH, Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (64) (=BFHE 165, 484); vgl. auch Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.64 (a.E.); Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 10, 18 (Lfg. 144 April 2016).

¹²⁴¹ Siehe v. Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann, § 55 AO Rn. 84; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 22, 114.

¹²⁴² Vgl. auch Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 154; die Hilfebedürftigkeit in concreto aber verneinend: FG München, Urteil v. 29.2.1996 (15 K 4332/93) EFG 1996, 938–940 (939). Weitere, weniger holzschnittartige Beispiele bei Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.64.

primär ein Akt der Zweckverfolgung zu erblicken ist.¹²⁴³ Dies gilt ebenso für Zuwendungen, die durch § 58 AO als unschädliche Mittelverwendung definiert werden.¹²⁴⁴

3. „In ihrer Eigenschaft als Mitglieder“

Daher bedarf es eines belastbaren Unterscheidungskriteriums, um einer Zuwendung den Charakter beimessen zu können, dass ihre causa primär im körperschaftlichen Verhältnis mit dem Zuwendungsempfänger zu erblicken ist. Da dies von seinem Ursprung her ein tendenziell subjektives Moment¹²⁴⁵ ist, bedarf es einer handhabbaren Ableitung von (objektiven) äußeren Umständen auf diese Motivation. Hierzu bieten sich nach allgemeiner Auffassung die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung an.

a. Die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung

aa. Hintergrund: Veranlassung von Betriebsausgaben

In allgemein ertragsteuerlicher Hinsicht muss eine Vergütung nur geringe Voraussetzungen erfüllen, um als Betriebsausgabe anerkannt zu werden. Betriebsausgaben werden in § 4 Abs. 4 EStG definiert als „*Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind*“. Das hierbei zum Ausdruck kommende Veranlassungsprinzip¹²⁴⁶ ist seinem Grunde nach eine kausale Verknüpfung von finalem Handeln und dem Erfolgen von Aufwendungen zu diesem Zweck. Abzugrenzen sind Betriebsausgaben dabei von solchen Aufwendungen, die nicht durch den

¹²⁴³ BFH, Urteil v. 13.4.1956 (III 242/55 U) BStBl III 1956, 171 (=BFHE 62, 462); ders., Urteil v. 3.12.1996 (I R 67/95) BStBl II 1997, 474–476 (475) (=BFHE 182, 258); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.64; Kümpel, DStR 2001, 152 (154); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 16; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 106 f.; auch das Zuteilwerden einer Weiterbildung kann eine zweckdienliche Maßnahme darstellen: Herbert, BB 1991, 178 (185). Auch diese Form der Zweckverfolgung kann in Gestalt von vergünstigten Darlehen daher kommen: AEAO Nr. 15 ff. zu § 55 Abs. 1 Nr. 1; genauer Kirchhain, DStR 2012, 2313 (2314). Außerdem kann in kleineren Zuwendungen an Mitglieder auch ein Akt der Mitgliederbetreuung im Sinne einer nachhaltigen Spenden- und Mitgliedereinwerbung bzw. -erhaltung gesehen werden: AEAO Nr. 10 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 sowie konkreter Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 155 ff. (gute Leitlinien); D. J. Fischer, NWB 2015, 2602 (2606) nimmt Bezug auf die 60 €-Grenze aus R 19.5 Abs. 4 und R 19.6 LStR bzgl. § 19 EStG; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 16; Geserich, DStR 2001, 604 (607); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.64; Kümpel, DStR 2001, 152 (154); Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 190 f. (Lfg. 236 Januar 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 107 f.

¹²⁴⁴ Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 23.

¹²⁴⁵ Vgl. nur die Formulierung „bewußt“ in o.g. Zuwendungs-Definition des BFH. Hinzu tritt die Dimension, dass es sich wertungsmäßig um die inneren Vorgänge einer juristischen Person handelt, was de facto in Gestalt ihrer Organe erfolgt, was BFH, Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (64) (=BFHE 165, 484) in der Formulierung berücksichtigt, dass die Unangemessenheit „zumindest einem der Vorstandsmitglieder [...] bekannt war oder bei sorgfältiger Prüfung des Werts der vereinbarten gegenseitigen Leistungen hätte bekannt sein müssen“.

¹²⁴⁶ Hey, in: Tipke/Lang²², § 8 Rn. 213 ff.; Wied, in: Blümich¹³⁹, § 4 EStG Rn. 555 ff. (Lfg. 139 November 2017).

Erwerbszweck begründet werden, also insbesondere – zumindest teilweise – *außerbetrieblich* motiviert sind, was prinzipiell unabhängig davon ist, ob die Ausgaben für den Erwerb notwendig, üblich, zweckmäßig oder erfolgreich sind.¹²⁴⁷

Um einem Missbrauch dieser wenig restriktiven Kriterien entgegenzuwirken, sind Zahlungen, die zwar vordergründig Betriebsausgaben darstellen, im Kern aber das besondere rechtliche Verhältnis zwischen Empfänger und leistender juristischer Person zum Anlass für eine unverhältnismäßige Zuwendung – und damit streng genommen nicht für eine Einkommenserzielung, sondern Einkommensverwendung¹²⁴⁸ – nehmen, als verdeckte Gewinnausschüttungen gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vom Abzugsverbot des S. 1 erfasst.¹²⁴⁹ Diese Regelung gilt nicht nur für die bei einschlägigen Präjudizien überwiegend gegenständlichen Kapitalgesellschaften, sondern für sämtliche (mitgliedschaftlich organisierten) Körperschaften, folglich für alle hier dargestellten Formen von juristischen Personen mit Ausnahme der (mitgliedslosen) Stiftung.¹²⁵⁰

¹²⁴⁷ So etwa BFH, Urteil v. 29.10.1991 (VIII R 148/85) BStBl II 1992, 647 (=BFHE 167, 309); Heinicke, in: Schmidt-EStG³⁶, § 4 Rn. 480, 483; Hey, in: Tipke/Lang²², § 8 Rn. 217, 231. Diese ursprünglich tendenziell rein subjektive Bewertung mit erheblichem Entscheidungsspielraum wird mittlerweile nach überwiegender Auffassung zusätzlich um einen objektiven Faktor ergänzt, so dass ein gewisser tatsächlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb ebenfalls gegeben sein muss: BFH, Beschluss v. 21.11.1983 (GrS 2/82) BStBl II 1984, 160–166 (=BFHE 140, 50); ders., Beschluss v. 21.9.2009 (GrS 1/06) BStBl II 2010, 672 (=BFHE 227, 1); Heinicke, in: Schmidt-EStG³⁶, § 4 Rn. 480 f.; Lang/Seer, FR 1994, 521 (524 ff.); Wied, in: Blümich¹³⁹, § 4 EStG Rn. 556 ff. (Lfg. 139 November 2017).

¹²⁴⁸ Frotscher, GmbHR 1998, 23 (24); Niehus/Wilke, SteuerStud 2009, 357 (358); Pezzer, S. 59 f., 73 f.; Schön, in: FG Flume, 265–299 (267 ff.); Wassermeyer, DB 2001, 2465 (2466); Typisierungen der denkbaren Verwendungsarten und weitere Charakterisierung der Erzielung und Verwendung bei Frotscher, DStJG 20 (1997), 205–249 (209 f. bzw. 213 f.).

¹²⁴⁹ Allgemein zur vGA Bauschatz; Böhmer; Briese, GmbHR 2005, 597; Frotscher, DStJG 20 (1997), 205–249; ders., GmbHR 1998, 23; Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 70 ff.; Janssen, vGA; ders., NWB 2008 Fach 4, 5239; Knobbe-Keuk, § 19 I (S. 642 ff.); Kohlhepp; Neumann; Niehus/Wilke, SteuerStud 2009, 357; Oppenländer; Pezzer; Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 142 ff.; Wilhelm, FR 2007, 470; zur historischen Entwicklung dieses Rechtsinstituts siehe nur Bauschatz, S. 17 ff. Zu vGA in Gestalt von Spenden siehe Pezzer, S. 76 ff.; A. Zimmermann, S. 103 ff.

¹²⁵⁰ Grds. und systematisch erstreckt sich die Anwendung der vGA auf sämtliche in § 1 Abs. 1 KStG angeführten Arten von Steuersubjekten. Die weiteren „tatbestandlichen“ Voraussetzungen begrenzen in der Folge allerdings den Kreis auf solche, die eine zumindest mitgliedschaftsähnliche Struktur aufweisen. BFH, Urteil v. 22.9.1959 (I 5/59 U) BStBl III 1959, 37 (=BFHE 70, 98); für einen VVaG: ders., Urteil v. 13.11.1991 (I R 45/90) BStBl II 1992, 429–432 (=BFHE 166, 335); ders., Beschluss v. 8.8.2001 (I B 40/01) BFH/NV 2001, 1536–1539 (1538); FG Sachsen-Anhalt, Urteil v. 17.10.2012 (3 K 1574/07) juris, Rz. 67; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 7.64; Janssen, vGA (8. Aufl.) Rn. 51, 610 ff.; Kohlhepp, § 1 Rn. 60 ff., § 5 Rn. 100 ff.; Pel, DB 2004, 1065 (1067 ff.); Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 144, 175; Walz, JZ 1988, 312; A. Zimmermann, S. 57 f.; somit jedenfalls für (rechtsfähige) Vereine, Genossenschaften, VVaG und BgA. A.A. (auch bei Stiftungen grds. möglich) Bott, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 8 Rn. 100; (partiell) Kohlhepp, § 1 Rn. 61, § 5 Rn. 95 ff. Dagegen spricht – neben der schwachen Stellung von Stifter(familie) und Destinatären – insbesondere der Vorrang des § 10 Nr. 1 KStG. So jetzt auch explizit BFH, Urteil v. 12.10.2011 (I R 102/10) BStBl II 2014, 484–486 (485) (=BFHE 235, 394).

bb. Voraussetzungen

Die Voraussetzungen, unter denen eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, werden vonseiten des Gesetzes nicht festgelegt¹²⁵¹ und sind daher von jeher stark durch Kasuistik und schwere Systematisierbarkeit gekennzeichnet und umstritten.¹²⁵² Der *BFH* definiert die verdeckte Gewinnausschüttung seit einem Urteil von 1989¹²⁵³ als „eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen“.¹²⁵⁴ Die Abgrenzung zur offenen Ausschüttung bietet nur geringen Erkenntnisgewinn und ist in Einzelfällen sogar zumindest missverständlich,¹²⁵⁵ die anderen Voraussetzungen bedürfen einer näheren Betrachtung.

(1) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung

Die zu untersuchende Handlung oder das Unterlassen eines Organs muss zu einer – im Vergleich mit dem hypothetisch „korrekten“ Verhalten¹²⁵⁶ – nachteiligen Veränderung der finanziellen Situation der Gesellschaft führen. Da hierzu im Unterschied zur offenen Ausschüttung verschleiende rechtliche Vehikel gewählt werden, handelt es sich üblicherweise um (schuldrechtliche) Austauschverträge, die erst bei näherer Betrachtung ein synallagmatisches Defizit zulasten der Gesellschaft offenbaren. Dies sind insbesondere Dienst- oder Werkverträge, in denen die Gewinnausschüttung in Form von übermäßigem Festgehalt, variablen Vergütungsbestandteilen, Pensionszusagen oder anderweitigen geldwerten Vorteilen enthalten sein kann,

¹²⁵¹ A.A. (etwas spitzfindig) Reiß, *StuW* 1996, 337 (343).

¹²⁵² So auch Frottscher, *DSuG* 20 (1997), 205–249 (205 f.); ders., *GmbHR* 1998, 23 (23, 33); Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 79: „geradezu überbordende Kasuistik“; „für den Rechtsanwender fast unüberschaubar“: Neumann, S. V; Schwedhelm, in: Streck *KStG*⁸, § 8 Rn. 160. Verschärfend kommt hinzu, dass sich der Großteil der Literatur vor 2001 im Speziellen mit den Auswirkungen auf das Anrechnungsverfahren auseinandersetzt. Zur heutigen Rechtslage siehe Neumann, S. 41 ff.

¹²⁵³ *BFH*, Urteil v. 22.2.1989 (I R 9/85) *BStBl* II 1989, 631–633 (632) (=BFHE 156, 428); seitdem dem Grunde nach st. Rspr., vgl. etwa ders., Urteil v. 6.12.1995 (I R 88/94) *BStBl* II 1996, 383–385 (383) (=BFHE 179, 322); ders., Urteil v. 18.12.1996 (I R 139/94) *BStBl* II 1997, 301 (=BFHE 182, 184); ders., Urteil v. 5.3.2008 (I R 12/07) *BFH/NV* 2008, 1273–1276 (=BFHE 220, 454). Zu entsprechenden – immer noch nicht abgeschlossenen – Ausdifferenzierungen und Entwicklungslinien siehe nur Schwedhelm, in: Streck *KStG*⁸, § 8 Rn. 160 ff.

¹²⁵⁴ Dabei werden die Voraussetzungen – wie auch die Rechtsfolgen – seitdem prinzipiell losgelöst von der Situation des empfangenden Gesellschafters festgestellt: Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 72; Müller, *DSuG* 17 (1994), 289–319 (291).

¹²⁵⁵ Frottscher, *DSuG* 20 (1997), 205–249 (217); Kohlhepp, § 2 Rn. 10; Oppenländer, S. 15; Reiß, *StuW* 1996, 337 (344); a.A. aber mit nachvollziehbaren Argumenten und weiteren Nachweisen Böhmer, S. 36 f.

¹²⁵⁶ Hier droht eine systemwidrige „Soll-Ertrags-Besteuerung“, die in vielfacher Hinsicht fragwürdig ist, vom *BFH* teils aber als gewünscht angesehen wird. Vgl. *BFH*, Urteil v. 7.12.1988 (I R 25/82) *BStBl* II 1989, 248–250 (249) (=BFHE 155, 349); ders., Urteil v. 2.2.1994 (I R 78/92) *BStBl* II 1994, 479–483 (481) (=BFHE 173, 412); kritisch Schön, in: FG Flume, 265–299 (266 f., 297).

des Weiteren Darlehen zu unüblichen Konditionen (in beide Richtungen), oder unter- bzw. überwertige Ver- bzw. Ankäufe.¹²⁵⁷

(2) Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis

Nach überwiegender Auffassung kennzeichnet sich die Frage nach der Veranlassung *durch das Gesellschaftsverhältnis* – dem zentralen Element obiger Definition – primär durch eine Abgrenzung zu einer *betrieblichen* Veranlassung nach dem allgemeinen Maßstab, wie er auch in § 4 Abs. 4 EStG (i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG) enthalten ist.¹²⁵⁸ Es geht also vereinfacht ausgedrückt um die zweckgerichtete – mit anderen Worten *finale* und nicht lediglich *kausale* – Verfolgung von Interessen der Gesellschafter, denen gegenüber mit diesen konfligierende Eigeninteressen der Gesellschaft zurücktreten müssen.¹²⁵⁹ Dieses nur in Teilen rein objektiv feststellbare Merkmal wird in der Anwendungspraxis regelmäßig durch – je nach technischer Einordnung¹²⁶⁰ – Typisierungen oder (Anscheins-) Vermutungen¹²⁶¹ zu konkretisieren sein, wozu unterschiedliche Maßstäbe zur Verfügung stehen.

(a) Empfänger

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis setzt per Definition aufseiten der Begünstigten eine mit der leistenden Körperschaft gesellschaftsrechtlich verbundene natürliche oder juristische Person voraus. Bei den Kapitalgesellschaften ist also tauglicher Adressat einer verdeckten Gewinnausschüttung ein Anteilseigner, bei Vereinen ein Mitglied und zwar grundsätzlich unabhängig vom Umfang der Beteiligung bzw. der mitgliedschaftlichen Rechte. Das bloße Bestehen dieser besonderen rechtlichen Nähe gibt einen ersten – wenn auch vielfältig widerlegbaren – Anhaltspunkt dafür, dass ebendiese für die unübliche Behandlung zumindest einer von mehreren Beweggründen ist.¹²⁶² Da der Effekt einer unmittelbaren

¹²⁵⁷ Diese und weitere Beispiele bei Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 79 ff.; Neumann, S. 326 ff.; Niehus/Wilke, SteuerStud 2009, 357 (358 f.); Schön, in: FG Flume, 265–299 (282). Die dem zugrundeliegenden Mechanismen beschreibt sehr anschaulich Frotscher, DStJG 20 (1997), 205–249 (214 ff.). Der Grund für eine solche Gestaltung liegt – neben der erfolgreichen Verschleierung – auch in der regelmäßig nachteiligen Besteuerung einer offenen Ausschüttung von Gewinnen: Wilhelmly, FR 2007, 470 (471 ff.).

¹²⁵⁸ Sog. *Veranlassungsprinzip* – siehe hierzu beispielhaft BFH, Urteil v. 23.5.1984 (I R 294/81) BStBl II 1984, 673 (675) (=BFHE 141, 266); außerdem Böhmer, S. 24; Briese, GmbHR 2005, 597 (598); Frotscher, DStJG 20 (1997), 205–249 (223 f.); Gosch, DStZ 1997, 1 (2 f.); Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 73; so nunmehr auch Wassermeyer, DB 2001, 2465 (2466 f.); anders noch ders., DB 1994, 1105; a.A. (Maßstab sui generis in Form des Fremdvergleichs) Bauschatz, S. 27, 32 ff.

¹²⁵⁹ Ders., S. 26; Frotscher, DStJG 20 (1997), 205–249 (215 f.); ders., GmbHR 1998, 23 (24 f.); Gosch, in: Gosch KStG³, § 8 Rn. 285; Niehus/Wilke, SteuerStud 2009, 357 (359); Pezzer, S. 66 ff.; Schön, in: FG Flume, 265–299 (282 f.).

¹²⁶⁰ Böhmer, S. 107 ff.; Oppenländer, S. 181 ff.; Pezzer, S. 81 ff.

¹²⁶¹ Formulierung bei Bauschatz, S. 27.

¹²⁶² Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 176 f.

Begünstigung des Gesellschafters allerdings leicht zu umgehen ist, sind auch indirekte wirtschaftliche Vorteile – etwa zugunsten diesem nahestehender Personen¹²⁶³ – von einer tatbestandlichen Veranlassung erfasst.¹²⁶⁴

(b) Maßstab

(aa) Fremdvergleich

Das bedeutendste zur Konkretisierung dieser Veranlassung entwickelte Werkzeug oder Hilfskriterium ist der *Fremdvergleich*.¹²⁶⁵ Dieser dient dazu, die subjektiven Elemente der Veranlassung – sofern sich diese nicht konkret bestimmen lassen¹²⁶⁶ – auf Tatsachenebene durch objektive Kriterien zu bewerten und mithin Schlüsse auf die Motivation zu ziehen beziehungsweise diese zu indizieren und damit einem externen Beweis zugänglich zu machen.¹²⁶⁷

¹²⁶³ Diese Nähebeziehung kann selbst gegenüber juristischen Personen bestehen und vielfältiger Natur sein, etwa ebenfalls gesellschaftsrechtlich, familienrechtlich, schuldrechtlich oder in Einzelfällen auch schlicht faktisch bedingt sein. Siehe hierzu im Einzelnen aus steuerlicher Sicht zuvorderst Stollenwerk, S. 89 ff.; außerdem Niehus/Wilke, SteuerStud 2009, 357 (359 f.); Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 191. Ausführlich zu „Arbeitsverhältnisse[n] mit Angehörigen“: Wied, in: Blümich¹³⁹, § 4 EStG Rn. 940 (Lfg. 139 November 2017).

¹²⁶⁴ Frottscher, GmbHR 1998, 23 (28 ff.); Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 73; Kohlhepp, § 2 Rn. 40 ff.; Neumann, S. 344 ff.; Schön, in: FG Flume, 265–299 (295 f.); Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 182 ff. Ebenso sind auch Befreiungen des Gesellschafters von Verbindlichkeiten gegenüber Dritten oder der Gesellschaft selbst taugliche Begünstigungen: Hat eine Körperschaft ihrem Selbstorgan gegenüber einen Anspruch auf Rückzahlung oder Schadensersatz wegen unangemessener Vergütung, so liegt in der – endgültigen, etwa aufgrund von Verjährung – Unterlassung einer Geltendmachung dieses Anspruchs regelmäßig eine verdeckte Gewinnausschüttung: siehe Frottscher, GmbHR 1998, 23 (30 f.); Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 77.

¹²⁶⁵ Unter dieser Bezeichnung erst in der Folge der neuen vGA-Definition angewandt, etwa bei BFH, Urteil v. 2.12.1992 (I R 54/91) BStBl II 1993, 311–314 (312) (=BFHE 170, 119); 205 ders., Urteil v. 2.2.1994 (I R 78/92) BStBl II 1994, 479–483 (480 f.) (=BFHE 173, 412); ders., Urteil v. 17.5.1995 (I R 147/93) BStBl II 1996, 204–206 (=BFHE 178, 203) – *Nur-Pension* –; vgl. außerdem Bauschatz, S. 44 ff.; Böhmer, S. 24 ff.; Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 73; Neumann, S. 12 f.; Niehus/Wilke, SteuerStud 2009, 357 (359); Oppenländer, S. 143 ff.; Wassermeyer, DB 1994, 1105; ders., in: FS Offerhaus, 405–418; zur historischen Entwicklung s. Schön, in: FG Flume, 265–299 (284 f.). Vereinzelt wird auch der Begriff *Drittvergleich* synonym verwendet: Janssen, vGA, Rn. 323 f., 1150; Schön, in: FG Flume, 265–299 (284 f.). Bauschatz, S. 32 ff., sieht den Fremdvergleich gar als eigenen vollwertigen Gradmesser der verdeckten Gewinnausschüttung anstelle des Veranlassungsprinzips: „Der Fremdvergleich ist nicht lediglich ein Unterfall der Veranlassungsprüfung, sondern ein eigenständiger Prüfungsmaßstab.“. Dagegen statt vieler nur Oppenländer, S. 37 ff. Genauer zu diesem – in verschiedentlichem Kontext angewandten – Maßstab im für die Gemeinnützigkeit relevanten Anwendungsfall der Selbstlosigkeit s.u. C.III.3, S. 257 ff.

¹²⁶⁶ Zu dieser oft nur theoretisch verfügbaren, prinzipiell aber vorzugswürdig heranzuziehenden Prüfung Bauschatz, S. 27; Böhmer, S. 25; Gosch, in: Gosch KStG³, § 8 Rn. 277 f.; Oppenländer, S. 43, 107 f.; Stollenwerk, S. 82 f.; Wassermeyer, DB 2001, 2465 (2467); a.A. wohl Müller, DSuG 17 (1994), 289–319 (305); unklar Frottscher, DSuG 20 (1997), 205–249 (225).

¹²⁶⁷ BFH, Urteil v. 25.6.1996 (VIII R 28/94) BStBl II 1997, 202 (205) (=BFHE 181, 133); Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 74; Oppenländer, S. 107 f.

Hierzu wird der jeweilige Sachverhalt in seinen Einzelausprägungen auf die Frage hin untersucht, ob eine derartige Leistung auch gegenüber Personen konkret üblich war (oder hypothetisch wäre¹²⁶⁸), die sich nicht durch ein besonderes Verhältnis zur Gesellschaft auszeichnen. Gelingt dieser Vergleich, ist also eine Fremdüblichkeit zumindest hypothetisch festzustellen, so spricht dies an sich gegen eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.

(bb) Weitere Aspekte

Dieser Prüfung liegt regelmäßig als Untermaßstab die – autonom steuerrechtlich zu interpretierende¹²⁶⁹ – „Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ zugrunde.¹²⁷⁰ Daneben bestehen noch weitere Kriterien, die sich schwer in eine Systematik einordnen lassen, manchmal als neben dem Fremdvergleich gleichberechtigte Indizien in Richtung Veranlassung betrachtet werden, manchmal vertikal als Unterkriterien in ebendiesen integriert werden. Dies sind etwa die *Üblichkeit*, die *Angemessenheit* oder die *Ernstlichkeit* der Vereinbarung.¹²⁷¹ Auf eine genaue Hierarchie kann es aber schon alleine deshalb nicht ankommen, da diese ohnehin aus der Gewichtung der Einzelfälle zwangsläufig individuell zumindest modifiziert wird, wenn nicht gar sich hieraus überhaupt erst ergeben kann. Im Endeffekt kommt es ohnehin auf eine Gesamtschau der Gegebenheiten und deren kumulative Indizwirkung für die allem übergeordnete Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis an.¹²⁷²

¹²⁶⁸ Zum hypothetischen Fremdvergleich siehe BFH, Urteil v. 4.6.2003 (I R 24/02) BStBl II 2004, 136–139 (138) (=BFHE 202, 494); Böhmer, S. 26; Janssen, NWB 2008 Fach 4, 5239 (5248 ff.) jeweils m.w.N. Siehe genauer auch unten C.III.3, S. 257 ff..

¹²⁶⁹ Böhmer, S. 27 f.; Frotscher, GmbHR 1998, 23 (25); Pezzer, FR 1996, 379 (379); zu den Unterschieden trotz gemeinsamer Wurzeln mit Handels- und Gesellschaftsrecht siehe Frotscher, DStJG 20 (1997), 205–249 (219, 227 f.); anders noch BFH, Urteil v. 16.3.1967 (I 261/63) BStBl III 1967, 626–627 (627).

¹²⁷⁰ Vgl. ders., Urteil v. 16.3.1967 (I 261/63) BStBl III 1967, 626–627 (627); ders., Urteil v. 5.10.1994 (I R 50/94) BStBl II 1995, 549–551 (=BFHE 176, 523); „nur ein *Teilaspekt* des Fremdvergleichs“: ders., Urteil v. 6.12.1995 (I R 88/94) BStBl II 1996, 383–385 (384) (=BFHE 179, 322); Apel, AuA 2007, 550 (550); Bauschatz, S. 45 ff.; sehr ausführlich Frotscher, DStJG 20 (1997), 205–249 (227 ff.); ders., GmbHR 1998, 23 (25 ff.); Gosch, DStZ 1997, 1 (2); Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 73; Müller, DStJG 17 (1994), 289–319 (291, 305 ff.); „Maßstab zur Konkretisierung des Fremdvergleichs“: Böhmer, S. 26 ff.; „Unterform des hypothetischen Fremdvergleichs“: Wassermeyer, DB 2001, 2465 (2467); ähnlich Spitaler/Niemann, Rn. 187. Lange Zeit war dies allein der Maßstab für die Feststellung einer vGA. Siehe hierzu die Übersicht bei Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 161. Teilweise entwickelte sich der Dritt-/Fremdvergleich auch als Kernbestandteil gerade dieser Sorgfalt heraus; so etwa bei Frotscher, GmbHR 1998, 23 (25).

¹²⁷¹ Bildsдорfer, S. 99 ff.; Böhmer, S. 30 ff., 41; Frotscher, DStJG 20 (1997), 205–249 (242 f.); Janssen, vGA (8. Aufl.) Rn. 74 ff.; Wassermeyer, DB 2001, 2465 (2467); klarer Schwerpunkt auf der *Ernstlichkeit* bei Gosch, DStZ 1997, 1 (2); kritisch: Frotscher, GmbHR 1998, 23 (27 f.); sowie Schön, in: FG Flume, 265–299 (286 ff.). Teilweise wird auch die *Vorteilseignung* (s.u.) als solches Kriterium angesehen.

¹²⁷² Siehe als Beispiel für solche prägenden Umstände eines Einzelfalls FG Münster, Urteil v. 11.12.2012 (13 K 125/09 F) EFG 2013, 516–520; bestätigt durch BFH, Urteil v. 22.10.2015 (IV R 7/13) BStBl II 2016, 219–223 (222 f.) (=BFHE 251, 335) zur Frage der gegenteiligen Indizwirkung der Festlegung von Geschäftsführerbezügen durch einen extern besetzten GmbH-Beirat.

(cc) Relevanter Zeitpunkt

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Bewertung der Veranlassung und damit insbesondere der Frage nach der Üblichkeit von Erfolgen und Qualität der Vermögensveränderung ist der Abschluss der zugrundeliegenden – tatsächlichen, nicht notwendigerweise rechtlich wirksamen – Vereinbarung durch die vertretungsberechtigten Organe.¹²⁷³

(c) Veranlassung und Vergütung

Bei der Vergütung als Phänotyp der verdeckten Gewinnausschüttung dient dieser Vergleich dazu festzustellen, ob die Vergütungsleistung überhaupt dem Grunde nach, in einem zweiten Schritt dann in ihrer konkreten Ausprägung – also bezüglich der Höhe bzw. des Umfangs – angemessen war.¹²⁷⁴ Dabei kommt es bei einzelnen Organwaltern auf die kumulative Bandbreite aller Vergütungsbestandteile an, gleichzeitig kann bei mehreren Organwaltern auch die Gesamtbelastung aller – an und für sich angemessenen – Vergütungen eine unangemessene Übervorteilung der Gesellschaft darstellen.¹²⁷⁵ Nur der das angemessene Maß übersteigende Betrag ist hierbei durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und damit Gegenstand einer verdeckten Gewinnausschüttung. Für den angemessenen Bestandteil liegt hingegen prinzipiell eine betriebliche Veranlassung vor, wobei dieser natürlich bei einer schon dem Grunde nach fehlenden Angemessenheit gleich null ist.¹²⁷⁶

cc. Verschärfte Maßstäbe für beherrschende Gesellschafter

Bisweilen hat die Rechtsprechung für verdeckte Gewinnausschüttungen gegenüber beherrschenden Gesellschaftern strengere Maßstäbe angesetzt als die soeben skizzierten.¹²⁷⁷ Bei

¹²⁷³ St. Rspr., vgl. ders., Urteil v. 18.12.1996 (I R 139/94) BStBl II 1997, 301 (=BFHE 182, 184); ders., Urteil v. 8.11.2000 (I R 70/99) BStBl II 2005, 653 (=BFHE 193, 422). Ebenso Gosch, in: Gosch KStG³, § 8 Rn. 370 f.; Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 76 f.; Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 208 ff., 227 ff.

¹²⁷⁴ Hierzu siehe Janssen, vGA, Rn. 1128 ff., 1150 ff. sowie eingehend im Rahmen der Angemessenheit der Vergütung unten bei C., S. 243 ff. Eine nicht unbedeutende Rolle spielen hierbei gerade in letzter Zeit Pensionszusagen. Vgl. nur BFH, Urteil v. 17.5.1995 (I R 147/93) BStBl II 1996, 204–206 (=BFHE 178, 203) – *Nur-Pension* –; ders., Urteil v. 5.3.2008 (I R 12/07) BFH/NV 2008, 1273–1276 (=BFHE 220, 454); ders., Urteil v. 11.9.2013 (I R 28/13) BStBl II 2014, 726–732 (=BFHE 244, 262); ders., Urteil v. 23.10.2013 (I R 60/12) BStBl II 2015, 413–416 (=BFHE 244, 256); sowie die ausschweifenden Ausführungen bei Neumann, S. 356 ff.; Weber-Grellet, in: Schmidt-EStG³⁶, § 6a Rn. 17 ff.

¹²⁷⁵ BFH, Beschluss v. 9.2.2011 (I B 111/10) BFH/NV 2011, 1396; Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 80 f. Dieses Hilfsgriffs bedarf es allerdings dann nicht, wenn die bloße Vielzahl der Vorstände oder Geschäftsführer bereits ein unangemessenes Verhältnis von Arbeitsbelastung durch Geschäftsführung und Vergütung für jeden Einzelnen signalisiert.

¹²⁷⁶ Janssen, NWB 2008 Fach 4, 5239 (5247); Niehus/Wilke, SteuerStud 2009, 357 (358).

¹²⁷⁷ Siehe etwa BFH, Urteil v. 11.12.1985 (I R 164/82) BStBl II 1986, 469 (470) (=BFHE 146, 126); ders., Urteil v. 7.12.1988 (I R 25/82) BStBl II 1989, 248–250 (249 f.) (=BFHE 155, 349); ders., Urteil v. 22.2.1989 (I R 9/85) BStBl II 1989, 631–633 (632) (=BFHE 156, 428); „Der anzuwendende Maßstab ist ein wesentlich anderer.“: ders., Urteil v. 6.12.1995 (I R 88/94) BStBl II 1996, 383–385 (384) (=BFHE 179, 322); ders., Urteil v. 5.3.2008 (I R 12/07) BFH/NV 2008, 1273–1276

diesen oder ihnen zuzurechnenden Personen sei insofern selbst eine dem Fremdvergleich standhaltende Leistung als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen, wenn nicht rechtzeitig im Vorfeld eine klare und eindeutige, zumindest zivilrechtlich wirksame Vereinbarung getroffen und diese später überhaupt erfüllt worden sei.¹²⁷⁸ Auch wenn mitunter unklar ist, ob der *BFH* dies als eigenständige hinreichende bzw. „formale/formelle“ Tatbestandsmerkmale – mithin als absolute Maßstäbe – oder lediglich als widerlegbares verschärftes Indiz für eine Veranlassung betrachtet, stößt diese verallgemeinernde Sonderbehandlung in der Literatur auf Kritik, solange darin nicht lediglich ein Erfahrungssatz für die Indizengewichtung im Rahmen insbesondere des Fremdvergleichs erblickt wird, sie sich also nahtlos in das allgemeine Bewertungssystem einbinden lässt.¹²⁷⁹

dd. Rechtsfolge

Wird einer Vermögensminderung oder verhinderten -mehrung nach diesen Kriterien die Qualität einer verdeckten Gewinnausschüttung beigemessen, hat dies Auswirkungen sowohl für die Gesellschaft, als auch für das begünstigte Mitglied.¹²⁸⁰ Auf Seiten der Körperschaft mindern die Ausschüttungen in diesem Fall gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG das Einkommen nicht, was dazu führt, dass dieser Betrag dem Ergebnis hinzugerechnet wird, sodass sich in der Folge die Steuerpflicht entsprechend erhöht.¹²⁸¹

(=BFHE 220, 454); ders., Beschluss v. 22.4.2009 (I B 162/08) BFH/NV 2009, 1458; ders., Urteil v. 11.9.2013 (I R 28/13) BStBl II 2014, 726–732 (=BFHE 244, 262). Siehe hierzu allgemein und ausführlich Frotscher, DStJG 20 (1997), 205–249 (235 ff.); Gosch, DStZ 1997, 1 (3 f.); Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 320 ff. Eine aufbereitete Übersicht über die geschichtliche Entwicklung findet sich bei Böhmer, S. 63 ff.

¹²⁷⁸ Zu den Einzelheiten dieser Anforderungen siehe ders., S. 249 ff.; Janssen, vGA, Rn. 3 ff.; Kohlhepp, § 4 Rn. 21 ff.; Neumann, S. 13 ff.; Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 330 ff.

¹²⁷⁹ Zu Einzelheiten siehe Böhmer, S. 63 ff.; zur dogmatischen Einordnung dieser Sonderbedingungen ebd. S. 103 ff.; Frotscher, DStJG 20 (1997), 205–249 (236 ff.); Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 78; Pezzer, FR 1996, 379 (380); Schön, in: FG Flume, 265–299 (290 ff.). Zum besonderen Problem der Unvereinbarkeit mit § 41 AO siehe nur Frotscher, GmbHR 1998, 23 (33). Teilweise relativiert der *BFH* allerdings auch seine eigenen Anforderungen durch äußere Faktoren, etwa durch eine weitgehend großzügige Bewertung von Fällen des Selbstkontrahierens i.S.d. § 181 BGB bei Alleingesellschafter-Geschäftsführern: BFH, Urteil v. 23.10.1996 (I R 71/95) BStBl II 1999, 35–37 (37) (=BFHE 181, 328); weitere Relativierungstendenzen dargestellt bei Bauschatz, S. 71 ff.

¹²⁸⁰ Auf die Behandlung seitens des Gesellschafters soll hier abhängig vom allgemeinen Betrachtungswinkel der Darstellung nicht näher eingegangen werden. Siehe hierzu ausführlich Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 88; Kohlhepp, § 5 Rn. 144 ff.; Pezzer, S. 170 ff.; Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 285 ff. jeweils m.w.N. Zur Frage, inwieweit die Ergebnisse der beiden Ebenen gleichlaufen können oder müssen siehe Böhmer, S. 49 f.; Briese, GmbHR 2005, 597 (604 ff.); Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 89 f.; Kohlhepp, § 5 Rn. 235 ff.; Niehus/Wilke, SteuerStud 2009, 357 (362 f.); Schulte/Behnes, BB-Special 2007 Nr. 9, 1 (1) ebenfalls m.w.N.

¹²⁸¹ Siehe zu den umstrittenen Einzelheiten – insbesondere, ob dies innerhalb oder außerhalb der Steuerbilanz zu erfolgen hat – Briese, GmbHR 2005, 597 (598 ff.); Frotscher, DStJG 20 (1997), 205–249 (210 ff.); Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 88; Janssen, vGA (8. Aufl.) Rn. 231 ff., 251 ff.; Kohlhepp, § 5 Rn. 1 ff.; Niehus/Wilke, SteuerStud 2009, 357 (361); Oppenländer, S. 217 ff.; Pezzer, S. 119 ff.; Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 280 ff. jeweils m.w.N.

Verschärft werden diese steuerlichen Auswirkungen dadurch, dass auch eine erfolgreiche zivilrechtliche Rückforderung vonseiten der Gesellschaft¹²⁸² diese Konsequenzen nach Ansicht zumindest der Rechtsprechung – quasi als „actus contrarius“¹²⁸³ – aus steuerlicher Sicht nicht rückgängig zu machen vermag.¹²⁸⁴

b. Gemeinnützigkeitsspezifische Anwendung dieser Grundsätze

Im Zuge der Heranziehung dieser Bewertungsmaßstäbe auf das Gebiet der gemeinnützigen Mittelverwendung ergeben sich damit die folgenden Anforderungen.

aa. Notwendige Voraussetzung einer unschädlichen Zuwendung:
Bestehender Anspruch auf die Leistung

Zunächst einmal bedarf es daher eines alternativen Anlasses für die Leistungsbeziehung, der regelmäßig nur in einem – synallagmatischen – Anspruch zu erblicken ist. Nur bei vorheriger Festlegung eines (ausgewogenen) Leistungsaustauschs wird dieser die Zuwendung über das gesellschaftliche Näheverhältnis hinaus belastbar begründen können.¹²⁸⁵ Daher ist in concreto für die steuerliche Bewertung der unschädlichen Mittelverwendung die detaillierte Klärung der schuld- und gesellschaftsrechtlichen Situation mitsamt aller (gesellschaftsform-) spezifischen – im ersten Teil dargestellten – Anforderungen zwingend notwendig.¹²⁸⁶ Besteht auf die Zuwendung kein Anspruch, spricht eine anderweitig kaum widerlegbare Vermutung dafür, dass primär das Gesellschaftsverhältnis und damit privatnützige Erwägungen die ausschlaggebende Motivation waren. War hierbei schon – was aus der Konsequenz des § 60 AO

¹²⁸² Zu hierzu potentiell einschlägigen vertraglichen und gesetzlichen Anspruchsgrundlagen siehe Fiedler, S. 4 ff.; Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 91; Müller, DStJG 17 (1994), 289–319 (302 ff., 318); Pezzer, S. 189 f.; Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 306.

¹²⁸³ So Müller, DStJG 17 (1994), 289–319 (316).

¹²⁸⁴ BFH, Urteil v. 23.5.1984 (I R 266/81) BStBl II 1984, 723–726 (725 f.) (=BFHE 141, 261); ders., Urteil v. 29.5.1996 (I R 118/93) BStBl II 1997, 92–95 (93 f.) (=BFHE 180, 405); ders., Urteil v. 14.7.2009 (VIII R 10/07) BFH/NV 2009, 1815–1817 (1816); ebenso Müller, DStJG 17 (1994), 289–319 (316 ff.); jedenfalls im Ergebnis zustimmend: Reiß, StuW 1996, 337 (350 ff.). Zu den teils ungewöhnlichen bilanziellen Folgen siehe Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 91; Oppenländer, S. 249 ff. Siehe außerdem die Übersicht bei Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 307; sowie Janssen, vGA (8. Aufl.) Rn. 362 ff. Kritik an dieser Auffassung u.a. bei: Fiedler, S. 109 ff.; Pezzer, S. 194 f.; Schwedhelm, in: Streck KStG⁸, § 8 Rn. 308 ff. Im Kontext der vGA als Mittelfehlverwendung im Rahmen der Selbstlosigkeit (§ 55 AO) kann eine Rückabwicklung mit entsprechender Wirkung – unter bestimmten Voraussetzungen – sogar noch überzeugender begründet werden: Weidmann/Kohlhepp, DB 2011, 497 (500 f.).

¹²⁸⁵ Vgl. BFH, Beschluss v. 8.8.2001 (I B 40/01) BFH/NV 2001, 1536–1539 (1538); ders., Beschluss v. 5.8.2011 (I B 25/11) BFH/NV 2011, 2009–2010 (2009 f.); FG Hamburg, Urteil v. 19.6.2008 (5 K 165/06) juris, Rz. 149 ff.; FG Sachsen-Anhalt, Urteil v. 17.10.2012 (3 K 1574/07) juris, Rz. 65 ff.; v. Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann, § 55 AO Rn. 48 f.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 180 ff. (Lfg. 236 Januar 2016).

¹²⁸⁶ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 160 f.; Hüttemann, DB 2009, 1205 (1206); ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 5.63; Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (36); Schütz/v. Zydowitz, npoR 2/2010, 37 (38); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 105a. Zur besonderen Bedeutung der Satzung aus diesem Blickwinkel einmal mehr Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 15.

regelmäßig der Fall sein dürfte – laut der Verfassung der gewährenden juristischen Person höchstens eine *angemessene* Vergütung möglich, so besteht auf eine (im zivilrechtlichen Sinne) unangemessene Vergütung unter Umständen schon gar kein Anspruch, wenn das für die Körperschaft handelnde Organ hierbei außerhalb seiner Befugnisse handelte.¹²⁸⁷

bb. Qualitative Überprüfung dieses Anspruchs: Fremdvergleich

Das Vorliegen eines derartigen Anspruchs bedeutet aber aufgrund der Vertragsautonomie nicht, dass der Anspruch in einem angemessenen Verhältnis zur Gegenleistung des Empfängers steht. Dies ist aber notwendig, um insbesondere der ausschließlichen und selbstlosen Mittelverwendung zu entsprechen, da bei insuffizienter Gegenleistung staatlich privilegierte Mittel gerade nicht für die steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft verwendet werden, sondern für die Eigeninteressen des Zuwendungsempfängers.¹²⁸⁸ Auch für die inhaltliche Überprüfung bei Vorliegen eines Anspruchs in Bezug auf dessen Angemessenheit werden die Maßstäbe der verdeckten Gewinnausschüttung entsprechend herangezogen, insbesondere der Fremdvergleich.¹²⁸⁹ Nur bei einer wertmäßig nicht oberhalb des marktüblichen Niveaus liegenden Gegenleistung kann eine Veranlassung, die allein im körperschaftlichen Verhältnis wurzelt, prinzipiell ausgeschlossen werden.¹²⁹⁰

Die Anwendung des Fremdvergleichs als vorrangigem Maßstab der Abwägung darf allerdings nicht dazu verleiten, das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung in all seinen Bewertungsbestandteilen und teils kasuistischen wie unsystematischen Auswüchsen mit einer Prüfung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO gleichzusetzen. Letzterer liegt ein eigenständiger,

¹²⁸⁷ Siehe hierzu genauer im vereinsrechtlichen Kontext Erster Teil A.II.3.f.aa, S. 75 f.; anders aber in Bezug auf eine gegen § 87 Abs. 1 AktG verstoßende Vergütung in der (g)AG: Erster Teil C.IV.1.a.bb(3)(b), S. 141. Dann scheitert die Gemeinnützigkeit steuerrechtlich bereits vor einer (eigenständigen) inhaltlichen bzw. materiellen Angemessenheitsprüfung. Vgl. nur Hüttemann, DB 2009, 1205 (1206). Noch anders liegt es, wenn die Organstellung nach den zivilrechtlichen Vorgaben unentgeltlich – dazu, was in diesem Kontext „ehrenamtlich“ bedeutet siehe Erster Teil A.II.3.d, S. 56 ff. – erfolgen soll: Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 17 (Lfg. 144 April 2016).

¹²⁸⁸ Vgl. hierzu AEAO Nr. 11 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1. Den Aspekt des adäquaten Leistungsaustauschs merkwürdigerweise ausklammernd: FG München, Urteil v. 29.2.1996 (15 K 4332/93) EFG 1996, 938–940 (940). Zur Rolle des Mitgliedsbeitrags für die Bemessung der Gegenleistung siehe Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 156; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 16, 23; Herbert, BB 1991, 178 (185); Reimer/Waldhoff, FR 2002, 318 (324); ohne Begründung demgegenüber kritisch aber Leisner-Egensperger, DStZ 2008, 292 (299).

¹²⁸⁹ BFH, Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (64) (=BFHE 165, 484); ders., Urteil v. 3.12.1996 (I R 67/95) BStBl II 1997, 474–476 (475) (=BFHE 182, 258); ders., Beschluss v. 8.8.2001 (I B 40/01) BFH/NV 2001, 1536–1539; ders., Beschluss v. 12.10.2010 (I R 59/09) BStBl II 2012, 226 (228) (=BFHE 231, 28); ders., Urteil v. 27.11.2013 (I R 17/12) BStBl II 2016, 68–74 (71 f.) (=BFHE 244, 194); FG Münster, Urteil v. 11.3.2005 (9 K 1567/00 K) EFG 2005, 1003–1004 (1003); Hofmeister, DStJG 26 (2003), 159–176 (176); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.63; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 180, 220 (Lfg. 236 Januar 2016); Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 16 (Lfg. 144 April 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 108a. Siehe hierzu genauer oben B.II.3.a.bb(2)(b)(aa), S. 232 sowie vergütungsspezifisch unten C.III.3, S. 257 ff.

¹²⁹⁰ Es ist natürlich in diesem Zusammenhang wichtig, darauf zu achten, dass die angemessene Gegenleistung für die Körperschaft überhaupt einen Nutzen zur Zweckverfolgung darstellt: Herbert, BB 1991, 178 (185).

genuin gemeinnützigkeitsrechtlicher Maßstab zugrunde, der sich an den teleologischen Vorgaben insbesondere der AO orientieren muss und sich zwar der bewährten Gradmesser der vGA bedienen darf, diese aber strikt bereichsspezifisch anzuwenden hat. Auch wenn sich aufgrund der Überschneidung der Maßstäbe insbesondere in Gestalt des Fremdvergleichs der Regelsatz aufstellen lässt, dass, wo eine vGA vorliegt, auch eine Zuwendung wider besagtes Verbot – oder das der Begünstigung in Nr. 3 – gegeben ist, lässt sich dies aufgrund der Vielzahl der sonstigen Anforderungen an die vGA weder umkehren, noch verallgemeinern.¹²⁹¹ Das ergibt sich anschaulicherweise schon aus den in § 58 AO enthaltenen Ausnahmen, die im Einzelnen durchaus Fälle von verdeckten Gewinnausschüttungen enthalten können.¹²⁹² Letztlich unterscheiden sich beide Prüfungen zudem nicht nur durch die spezifischen tatbestandlichen Wertungen, sondern auch durch die merklich abweichenden Rechtsfolgen.¹²⁹³

4. Bedeutung für die Vergütung von Organpersonen

Damit lässt sich festhalten, dass § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO für die Vergütung von Selbstorganen – also solchen Organwaltern, die sich über ihre Anstellung hinaus durch eine eigenständige korporative Beziehung zu den juristischen Personen als Mitglied, Anteilseigner, oder persönlich einer Stiftung Nahestehender auszeichnen – wesentliche Beschränkungen mit sich bringt. In (überwiegender) Wertungs-Parallele zur vGA¹²⁹⁴ muss auf die Vergütung – gerade auch als Steigerung zu bloßem Aufwendersatz – rechtzeitig ein (belegbarer¹²⁹⁵) Anspruch bestehen, dessen zivil- und gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen je nach Rechtsform und Organ erheblich variieren. Darüber hinaus muss dessen Inhalt im Sinne der §§ 51 ff. AO zur Zweckverfolgung notwendig und damit vom Umfang her angemessen sein, da die

¹²⁹¹ Vgl. BFH, Beschluss v. 8.8.2001 (I B 40/01) BFH/NV 2001, 1536–1539; FG Hamburg, Urteil v. 19.6.2008 (5 K 165/06) juris; FG Sachsen-Anhalt, Urteil v. 17.10.2012 (3 K 1574/07) juris, Rz. 65 ff.; weniger präzise R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 106. Genauer zum Verhältnis von vGA und Zuwendungs- bzw. Begünstigungsverbot: FG Hamburg, Urteil v. 19.6.2008 (5 K 165/06) juris, Rz. 80 ff., 155; Bott, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 8 Rn. 100 (a.E.); Grambow, Rn. 308; Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (43); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 114 f.; Weidmann/Kohlhepp, DB 2011, 497 (498 f.).

¹²⁹² So dies., DB 2011, 497 (499).

¹²⁹³ Genauer hierzu (Rechtsfolge eines Gemeinnützigkeitsverstoßes gegenüber vGA deutlich schärfer, jedoch nicht komplett ausnahmslos): Bott, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 10 Rn. 80 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.162 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, Vor § 51 Rn. 8 (Lfg. 143 Januar 2016).

¹²⁹⁴ Vgl. zum Verhältnis von vGA und § 55 Abs. 1 AO zuletzt anschaulich FG München, Urteil v. 25.4.2016 (7 K 1252/14), EFG 2017, 753–756 (Rz. 19 ff. [juris]); Revision beim BFH anhängig (V R 67/16).

¹²⁹⁵ Das führt jedoch nach richtiger Auffassung nicht soweit, dass die verschärften (formalen) Anforderungen der vGA für beherrschende Gesellschafter (siehe bereits B.II.3.a.cc, S. 234) auf die gemeinnützigen Anforderungen übertragen werden: siehe vorrangig Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 114; jedenfalls in Bezug auf § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO: Hofmeister, DStJG 26 (2003), 159–176 (175 f.); Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (196 f.). A.A. aber FG Saarland, Urteil v. 2.10.1996 (1 K 85/95) EFG 1997, 38 (38); dass., Urteil v. 30.8.2000 (1 K 223/96) EFG 2000, 1352–1354 (1353); ähnlich wohl Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 153, 161; Grambow, Rn. 308; v. Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann § 55 AO Rn. 101; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 194 (Lfg. 236 Januar 2016); unklar Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (43); vermittelnd (keine Rückwirkung erlaubt, aber auch keine Schriftlichkeit gefordert) Weidmann/Kohlhepp, DB 2011, 497 (499).

Beweggründe der übermäßigen Entlohnung sonst in zweckfremden privatnützigen Bereichen zu vermuten sind. Maßstab hierfür ist der Fremdvergleich.

Insbesondere ist zu beachten, dass die Einhaltung wortgleicher Vorgaben zivil- inklusive gesellschaftsrechtlicher Natur in Gesetz oder Satzung¹²⁹⁶ aufgrund der unterschiedlichen Zweckrichtung nicht notwendigerweise einer Erfüllung auch der gemeinnützigen Vorgaben entsprechen muss. Dies gilt insbesondere für die Frage einer Vergütung von Vorständen und Geschäftsführern, wenn in der Satzung in Abstimmung mit dem Satzungszweck eine „ehrenamtliche“ Tätigkeit festgeschrieben wurde, oder sich eine solche aus dem Gesetz ergibt.¹²⁹⁷

III. Zweckfremde (Dritt-) Begünstigung (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO)

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO darf die Körperschaft *„keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.“*¹²⁹⁸

1. Personeller Anwendungsbereich (in Abgrenzung zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO)

Auch wenn sich diese Norm im Endeffekt bezüglich Regelungszweck, tatbestandlicher Voraussetzungen und Rechtsfolge weitestgehend mit Nr. 1 Satz 2 deckt, unterscheiden sie sich in ihrem Anwendungsbereich doch in einzelnen Punkten – im Wortlaut jedoch nur vordergründig –, was sich nicht zuletzt auch anhand unterschiedlicher Organpersonen zeitigt. Während erstgenannter Norm ein – wenn auch weit verstandener – Mitgliederbegriff zugrunde liegt, erweitert Nr. 3 dies in personeller Hinsicht uneingeschränkt auf Dritte, also Nichtmitglieder.¹²⁹⁹ Folglich betrifft dies neben den in Nr. 1 S. 2 ausgeklammerten reinen Angestellten

¹²⁹⁶ Auch wenn aufgrund der notwendigen Verankerung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit allein zivilrechtlich motivierte Satzungsklauseln in diesem Bereich eher die Ausnahme bilden dürften, zumal diese zumindest bis zur Wortlautgrenze als den gemeinnützigen Vorgaben entsprechend ausgelegt werden müssen.

¹²⁹⁷ Zur Auslegung dieses Begriffs siehe oben Erster Teil A.II.3.d, S. 56 ff. Dafür, dass eine Vergütung in diesem Falle regelmäßig schädlich ist: BFH, Beschluss v. 8.8.2001 (I B 40/01) BFH/NV 2001, 1536–1539 (1538); FG Hamburg, Urteil v. 19.6.2008 (5 K 165/06) juris, Rz. 151; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 159 ff.

¹²⁹⁸ Allgemein zu dieser Norm siehe Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 22 ff.; Herbert, BB 1991, 178 (180); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.67 f.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 24; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 212 ff. (Lfg. 236 Januar 2016); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 115; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 22 (Lfg. 144 April 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 108 f.

¹²⁹⁹ Hier hinter verbirgt sich wohl nichts anderes als eine – wenn auch konzeptionell wenig zwingende – Subsidiarität der Nr. 3 gegenüber dem Zuwendungsverbot an Mitglieder, sodass sie etwa auch Zuwendungen an Mitglieder erfasst, wenn diese im Einzelfall gerade nicht aufgrund körperschaftlicher Nähebeziehung, sondern wie gegenüber einem Dritten erfolgen. Insbesondere lässt sich kein strenges Alternativverhältnis zwischen den beiden Tatbeständen ausmachen; so auch Herbert, BB 1991, 178 (184); Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 24; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 22

oder weiter entfernten Personen wie beispielsweise bloßen Leistungsempfängern auch Fremdorgane – etwa GmbH-Geschäftsführer, die nicht gleichzeitig Gesellschafter sind – sowie nicht unter die Ausweitung in Abs. 3 fallende Organwalter bei der Stiftung.¹³⁰⁰

2. Sachlicher Anwendungsbereich

a. Zweckfremde Ausgaben bzw. unverhältnismäßig hohe Vergütungen

Der Norm gegenständlich sind *zweckfremde Ausgaben* sowie *unverhältnismäßig hohe Vergütungen*. Auch wenn diese beiden „Alternativen“ erneut aus Gründen der Veranschaulichung sehr spezifiziert erscheinen mögen, sind sie letztlich nichts anderes als auf bloße Beispielhaftigkeit reduzierbare Konkretisierungen (bzw. in Gestalt der Vergütung je nachdem sogar Unter-Konkretisierungen) der allgemeinen Vorgabe des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO, keine Mittel für satzungsfremde Zwecke zu verwenden. Dabei stellt Letztere ihrerseits strenggenommen bereits eine Konkretisierung der Gebote der Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit in Bezug auf die Mittelverwendung dar.¹³⁰¹ Folglich gelten im Wesentlichen die gleichen Wertungen wie bereits für Nr. 1 Satz 2 herausgestellt.¹³⁰² Letztlich ist es damit abermals notwendig, aber nicht tendenziell ausgeschlossen, dass die „Ausgaben“ der Körperschaft einen hinreichend unmittelbaren Ausfluss ihrer Zweckverfolgung darstellen, obgleich eine Motivation aus einer persönlichen Nähebeziehung regelmäßig in Abgrenzung zu Nr. 1 Satz 2 ohnehin weniger naheliegt.¹³⁰³ Hat die Zuwendung aber Entgeltcharakter, so bedeutet dies einmal mehr, dass diese Ausgabe in einem angemessenen Verhältnis zu den empfangenen Gegenleistungen der Dritten stehen und auf einem entsprechenden Anspruch fußen muss.¹³⁰⁴ Dies wird für Vergütungen in der zweiten „Alternative“ noch einmal merklich expliziter formuliert

(Lfg. 144 April 2016); leicht anders (weitgehende Überschneidung der Normen ohne Rangverhältnis) aber wohl: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 158; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 22; ähnlich (Überschneidung und Konkretisierung) Mecking, SB 2017, 140 (140).

¹³⁰⁰ Feick, ZSt 2007, 152 (153); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.67; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 213 (Lfg. 236 Januar 2016); Schütz/v. Zydowitz, npoR 2/2010, 37 (38). Teilweise wird auch die – normsystematisch eher fernliegende – Neigung ersichtlich, Nr. 3 aufgrund der expliziten Nennung als *lex specialis* für alle Vergütungsfragen anzusehen, sodass auch Alleingesellschafter-Geschäftsführer in Bezug auf ihre Vergütung unter die Nr. 3 zu fassen wären: so explizit Weidmann/Kohlhepp, DB 2011, 497 (498); außerdem wohl BFH, Urteil v. 28.10.2004 (I B 95/04) BFH/NV 2005, 160–162 (161); ders., Beschluss v. 12.10.2010 (I R 59/09) BStBl II 2012, 226 (228) (=BFHE 231, 28); Kirchhain, DB 2014, 1831 (1832); Kümpel, DStR 2001, 152 (155); v. Wallis/Steinhardt, Rn. 51 (a.E.).

¹³⁰¹ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.67.

¹³⁰² Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 22; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.67.

¹³⁰³ Anders mag sich dies wiederum für Gesellschaftern nahestehende Personen und Festangestellte darstellen.

¹³⁰⁴ BFH, Beschluss v. 5.8.2011 (I B 25/11) BFH/NV 2011, 2009–2010 (2009 f.); Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 22 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.67; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 22 (Lfg. 144 April 2016).

als für die Mitglieder, was allerdings nicht bedeutet, dass für Dritte ein schärferer Maßstab zu gelten hätte. Auch hier ist der Fremdvergleich das maßgebende Kriterium.¹³⁰⁵

b. Hierdurch erfolgende Begünstigung

In der „Begünstigung“ ist nach überwiegender Auffassung ein *Finalitätsmoment* enthalten, welches voraussetzt, dass subjektiv auf Seiten der die Ausgaben und Vergütungen ausführenden Geschäftsführungsorgane Kenntnis oder fahrlässige Unkenntnis von der Unverhältnismäßigkeit der Vergütungshöhe vorliegt. Dies dürfte regelmäßig nur dann erfüllt sein, wenn die Überschreitung in Bezug auf einen Fremdvergleich nicht lediglich fragwürdig, sondern zumindest signifikant, eher schlechthin unvertretbar war.¹³⁰⁶

IV. Zusammenfassung der Vorgaben an die Organvergütung

Damit ergeben sich sowohl für Fremd- als auch Selbstorgane in Bezug auf ihre Vergütung vergleichbare Anforderungen. Die Leistungen müssen auf einem insbesondere satzungskonformen Anspruch beruhen, was jedenfalls dann nicht erfüllt sein kann, wenn sie in Bezug auf die Gegenleistung des Empfängers als unangemessen anzusehen sind. Dies bedeutet jedoch umgekehrt nicht, dass gerade im Bereich wissenschaftlicher, künstlerischer oder sportlicher Zweckverfolgung generell hohe Vergütungen verwehrt bleiben müssen. Sie müssen lediglich

¹³⁰⁵ Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 24; Herbert, BB 1991, 178 (180); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.68; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 24; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 215 (Lfg. 236 Januar 2016); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 115; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 22 (Lfg. 144 April 2016). Das bedeutet natürlich nicht, dass sich die Eigenschaft als externer Vergütungsempfänger im Einzelnen nicht als Faktor in der Anwendung des Fremdvergleichs anders niederschlagen kann, als dies bei Selbstorganen der Fall ist. Im Übrigen zeigt sich hier, dass der eigentlich synonyme Begriff „Drittvergleich“ in diesem Kontext missverständlich ist, bzw. einer Korrektur dahingehend bedürfte, dass zum Vergleich ein *anderer* (also fremder) Dritter herangezogen werden muss; vgl. auch Hofmeister, DSzJG 26 (2003), 159–176 (175 f.).

¹³⁰⁶ So ders., DStZ 1999, 545 (548); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.68; Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (36); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 115; zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO: BFH, Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (64) (=BFHE 165, 484); daran zeigt sich, dass ein solches subjektives Moment keine exklusive Eigenart des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO ist, sondern auch das Tatbestandsmerkmal „in ihrer Eigenschaft als Mitglieder“ des Nr. 1 Satz 2 solche Elemente aufweist. Im Rahmen der vGA – deren Maßstäbe hier zurate gezogen werden können – sind Rechtsprechung und Finanzverwaltung der Auffassung, dass jedenfalls ab einer Überschreitung der Angemessenheitsgrenze um 20 % eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt: ders., Urteil v. 28.6.1989 (I R 89/85) BStBl II 1989, 854–857 (856) (=BFHE 157, 408); BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), BStBl I 2002, 972 (Rz. 23). Das FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (268 f. [Rz. 84]) zieht diesen *Sicherheitszuschlag* daher wie selbstverständlich auch i.R.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO heran. Dies steht logischerweise in einer Wechselbeziehung zu den Bagatellgrenzen bei der Aberkennung der Gemeinnützigkeit: Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 17 (Lfg. 144 April 2016). Gleichzeitig lässt sich dies auch als Anpassung an den Maßstab der Ausstellerhaftung in § 10b Abs. 4 S. 2 EStG deuten: Geserich, DStR 2001, 604 (607); Hofmeister, DStZ 1999, 545 (548).

der durch die Empfänger dargestellten Zweckverwirklichung wertmäßig entsprechen, was insbesondere in diesen beispielhaften Bereichen bis in erhebliche Höhen möglich ist.¹³⁰⁷

Damit wird die wirtschaftliche Angemessenheit der gezahlten Vergütung zum letztgültigen Bewertungskriterium der Vereinbarkeit einer Organvergütung mit den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts. Die Frage der Angemessenheit und ihres Verständnisses bedarf daher einer weitergehenden Betrachtung.

¹³⁰⁷ So insbesondere auch Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 158; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 24; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 106; ähnlich BFH, Beschluss v. 8.8.2001 (I B 40/01) BFH/NV 2001, 1536–1539 (1537 f.). Zur Vergütung von Sportlern im Rahmen sportlicher Veranstaltungen beachte aber die umfangreichen Sonderbestimmungen zur Zweckbetriebseigenschaft in AEAO Nr. 27–40 zu § 67a Abs. 3.

C. Angemessene Vergütung im Sinne der Gemeinnützigkeit

I. Begriffsbestimmung

1. Allgemein

Wie schon der Begriff des „Ehrenamtes“ ist auch die *Angemessenheit* – einer wie auch immer gearteten Entlohnung – ein Begriff, der in vielfältigen normativen Kontexten verwendet wird, ohne dass dem eine einheitliche – geschweige denn gesetzliche – Definition zugrunde läge.¹³⁰⁸ Dies ist schon aus der Warte erklärbar, dass dem Begriff selbst inhaltlich ein Konzept der (kontextsensitiven) Relation zu eigen ist. Was angemessen ist, lässt sich nicht abstrakt im luftleeren Raum bestimmen, sondern orientiert sich aus seiner selbst immer an den zu betrachtenden Umständen.¹³⁰⁹ Angemessenheit ist stets eine Beziehung oder Proportion zwischen zumindest zwei Bezugsgrößen. Auch wenn sich im Einzelnen vielleicht eine „absolute“ Unangemessenheit festmachen ließe, so erreicht sie diesen Status nicht eo ipso, sondern aus der Gesamtschau aller theoretisch denkbaren Konstellationen.¹³¹⁰

Für die Rechtswissenschaft ergibt sich daraus einmal mehr, dass die Angemessenheit als Tatbestandsmerkmal und unbestimmter Rechtsbegriff immer in ihrem jeweiligen Kontext gesehen werden muss, und ihre Definition spezifisch aus ihrem konkreten Sinn und Zweck erschlossen werden muss. Letztlich ist die Angemessenheit hierbei ein Postulat der Leistungsgerechtigkeit.¹³¹¹ Dies bedeutet indes im Umkehrschluss nicht, dass nicht an verschiedenen Stellen ein vergleichbares Begriffsverständnis zugrunde liegen kann, wenn sich die jeweilige Stoßrichtung der Regelungen zumindest in wesentlichen Teilen überschneidet. Die Angemessenheit ist allgemeingültiger Ausdruck einer maßvollen Vergütung unter verschiedenen Aufhängern, etwa im Rahmen von vGA, sowie anderweitigen Satzungs- oder Gesetzesvorgaben. Diese Universalität stützt sich im vorliegenden Kontext insbesondere auf die weitverbreitete – zumindest unterschwellige – Anknüpfung an das Institut des Fremdvergleichs.¹³¹²

¹³⁰⁸ So auch Herfurth/Dehesselles, S&S 1/2000, 22 (22).

¹³⁰⁹ Vgl. Kramarsch, ZHR 169 (2005), 112–123 (116): „für die Beurteilung der Angemessenheit [ist] nicht die absolute Vergütungshöhe entscheidend [...], sondern, für welchen Erfolg die Vorstände wie viel an Vergütung erhalten“; ähnlich Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (36). Weitere Kritik an absoluten Gehaltsobergrenzen bei: Bors, S. 77 ff.; Janssen, vGA, Rn. 1211.

¹³¹⁰ Auch wenn dies – soweit erkennbar – nirgends so gehandhabt wird, wäre für diese (zu Recht nicht unumstrittene) Größe die Bezeichnung *universale* Unangemessenheit somit treffender.

¹³¹¹ Zur Leistungsgerechtigkeit als „tragender Grundsatz der freien Marktwirtschaft und ein sie moralisch erst rechtfertigendes Axiom“ siehe Peltzer, in: FS Lutter, 571–586 (586); konkret zur Vergütung als deren Ausdruck Feick, ZSt 2007, 152 (153); sowie Richter/Werz, S&S 4/2006, 23 (24 f.).

¹³¹² „[G]enereller Referenzrahmen“ Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (40); außerdem Feick, ZSt 2007, 152 (154); „nicht nur wünschenswert, sondern auch möglich, [...] eine möglichst einheitliche dogmatische Grundlegung wie auch einheitliche Maßstäbe für den Fremdvergleich zu entwickeln“: P. Fischer, DSz 1997, 357 (357 f.); Gosch, DSz 1997, 1 (3) bezeichnet diese Form des emanzipierten Fremdvergleichs als „objektivierten“ oder auch materiellen Fremdvergleich im weiteren Sinne“. Andererseits benutzt Osterloh, S. 410 f. den Begriff im Kontext der Verträge zwischen Familienangehörigen lediglich in Anführungszeichen – vermutlich, um dessen Ausweitung zu kritisieren.

2. Der Begriff der Angemessenheit im Gemeinnützigkeitsrecht

Zunächst einmal ist festzustellen, dass der Begriff der „Angemessenheit“ jedenfalls in § 55 AO nicht explizit verwendet wird. Während § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO auf den ersten Blick überhaupt keine qualitative Einschränkung formuliert, unterbindet Nr. 3 lediglich die Begünstigung Dritter durch „*unverhältnismäßig hohe Vergütungen*“. Dies gilt dementsprechend auch für individuelle Satzungsbestandteile, die auf der – diesen Normen wörtlich entsprechenden – Mustersatzung aufbauen. Dennoch verbirgt sich hinter beiden Regelungen nichts anderes als eine Anbindung an ein allgemeineres Verständnis von Angemessenheit. In Nr. 1 findet diese durch die Anknüpfung der Formulierung „in ihrer Eigenschaft als Mitglieder“ an den Veranlassungsgedanken der vGA und damit letztlich an den materiellen bzw. hypothetischen Fremdvergleich Anwendung, dessen zentraler Prüfbegriff die Angemessenheit ist. In Nr. 3 ergibt sich die negative Formulierung zum einen aus der Entscheidung des Gesetzgebers, die Regelung als Verbot auszugestalten. Dass zudem die Formulierung „*unverhältnismäßig hohe Vergütung*“ gewählt wurde, soll berücksichtigen, dass einer unverhältnismäßig *niedrigen* Vergütung nichts im Wege steht, auch wenn dieses Attribut aufgrund der verbotenen Begünstigung eine gewisse Redundanz aufweist, weil üblicherweise kein Empfänger durch unverhältnismäßig niedrige Vergütungen begünstigt werden kann. Warum vorliegend der Ausdruck *unverhältnismäßig* und nicht *unangemessen* gewählt wurde, lässt sich rückwirkend nicht vollends aufklären, zumal diese Formulierung in nahezu unveränderter Form seit 1954 besteht.¹³¹³ Daher kann die semantische Differenz zwischen den beiden Formulierungen keinen belastbaren Anhalt dafür bieten, dass hiermit unterschiedliche Wertungen intendiert waren. Die entsprechenden Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung fanden außerdem erst merklich später statt, sodass davon auszugehen ist, dass „*unverhältnismäßig*“ hier als Synonym dessen verstanden werden darf, was heute im Bereich der vGA als „(un-) angemessen“ behandelt wird. Damit kann im Rahmen der gemeinnützigen Mittelverwendung ebenso einheitlich von einem Kriterium der Angemessenheit¹³¹⁴ gesprochen werden, ohne dem Gesetzessinn zu widersprechen.

Im Recht der steuerbegünstigten Zwecke (§§ 51 ff. AO) nimmt die Angemessenheit aber auch ansonsten einen bedeutenden Platz ein. Nach überwiegender Auffassung besteht als Ausprägung aus dem Zusammenwirken der dargestellten Grundprinzipien – insbesondere des Ausschließlichkeitsgebots¹³¹⁵ – für die betroffenen Körperschaften ein allgemeines Gebot des angemessenen (d.h. wirtschaftlich sinnvollen) Mitteleinsatzes.¹³¹⁶ Alle Mittel, die über den

¹³¹³ § 4 Abs. 2 Nr. 3 GemVO (vom 24.12.1953, BGBl. I, S. 1592) lautete wörtlich: „Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.“ Dieser Wortlaut wurde dann – mit Ausnahme der „Verwaltungs-“(ausgaben) – unverändert in die Abgabenordnung 1977 (vom 16.3.1976, BGBl. I, S. 613) in den Kontext der neugeschaffenen Selbstlosigkeit gem. § 55 AO übernommen.

¹³¹⁴ So explizit auch Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (183).

¹³¹⁵ So auch Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 11 (Lfg. 144 April 2016).

¹³¹⁶ Formulierung bei Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 139 f. (Lfg. 236 Januar 2016) mit Verweis auf BFH, Beschluss v. 23.9.1998 (I B 82/98) BStBl II 2000, 320–325 (324) (=BFHE 186, 433). Vgl. ebenso Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 126 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.33; „generelles Angemessenheitsgebot“: Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 19 ff., 115.

konkreten Gegenwert für die Zweckverfolgung hinaus verausgabt werden, werden fehlerhaft verwendet, weil sie den – oftmals privaten, jedenfalls zweckfremden – Belangen des Empfängers zugewendet werden und damit an anderer Stelle der effektiven Zweckverfolgung fehlen.

Im Kontext der Gemeinnützigkeit im weiteren Sinne ist die Angemessenheit des Ausgabeverhaltens im Allgemeinen und der Vergütung im Speziellen demnach als gegeben anzusehen, wenn sie „wirtschaftlich sinnvoll ist und dazu beiträgt, dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und effektiv [den verfolgten Zwecken] zugutekommt“.¹³¹⁷ Die Bewertung der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit einer Aufwendung zur satzungsgemäßen Zweckerfüllung erfolgt aus der Sicht der Körperschaft und zwar ex ante und ist damit nur in gewissen Grenzen rückwirkend durch Gerichte überprüfbar.¹³¹⁸

Problematisch an der Frage der Angemessenheit einer Vergütung ist in praktischer Hinsicht zudem die relativ geringe Menge an entsprechender Judikatur. Auch wenn es immer um eine Wertung im Einzelfall geht und die konkreten Vergütungszahlen der zugrundeliegenden Sachverhalte kaum absolute Aussagekraft haben, wäre es hilfreich, mehr Präjudizien zur Verfügung zu haben, anhand derer man belastbare Wertungsmaßstäbe entwickeln könnte, die zumindest die Anzahl der Zweifelsfälle reduzieren würden.¹³¹⁹

Eine ehrenwerte Ausnahme stellt insofern das Urteil des *FG Mecklenburg-Vorpommern* vom 21.12.2016 dar.¹³²⁰ In dieser Entscheidung tritt anhand der Vergütung eines gGmbH-Geschäftsführers die methodische Herangehensweise des Gerichts in bis dato fehlender Deutlichkeit zutage, sodass sich von diesem konkreten Fall durchaus Rückschlüsse auf ein allge-

¹³¹⁷ Vgl. wörtlich BFH, Beschluss v. 23.9.1998 (I B 82/98) BStBl II 2000, 320–325 (324) (=BFHE 186, 433). Erhellende Darstellungen dieser Abwägungsvorgänge („Zweck-Mittel-Relation“) bei Geserich, DStR 2001, 604 (606 f.); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.40; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 19; Schiffer, in: Schiffer-Beraterpraxis⁴, § 9 Rn. 113 f.; Schleder, Rn. 483 ff.

¹³¹⁸ FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (266 [Rz. 60]); Hofmeister, DStZ 1999, 545 (548); Schauhoff, DStR 2002, 1694 (1697); S. Unger, DStZ 2010, 141 (144).

¹³¹⁹ Problematisch ist insbesondere, dass die veröffentlichten Entscheidungen regelmäßig eindeutige Fälle behandeln, wohinter man allerdings auch System vermuten könnte: umgerechnet etwa 45.000 € brutto jährlich in 1996 und 1997 für einen Dipl.-Informatiker als Alleingeschäftsführer angemessen bei BFH, Beschluss v. 23.9.1998 (I B 82/98) BStBl II 2000, 320–325 (324) (=BFHE 186, 433) gegenüber knapp 75.000 € – bei laut Satzung ehrenamtlicher Tätigkeit – für 48 Arbeitstage im Jahr als Vorstandsvorsitzender eines Vereins bei ders., Beschluss v. 8.8.2001 (I B 40/01) BFH/NV 2001, 1536–1539 (1537 f.) oder gegenüber einem Vorstandsvorsitzenden – bei fünf Vorständen, vier Verwaltungsratsmitgliedern und mindestens einem hauptamtlichem Geschäftsführer – mit umgerechnet knapp 60.000 € jährlich in 1984 bei BGH, Urteil v. 14.12.1987 (II ZR 53/87) NJW-RR 1988, 745 (745) im Kontext der zivilrechtlichen Angemessenheit von Aufwandsentschädigungen. Vgl. ebenso den Extremfall der *Treberhilfe gGmbH*, bei welcher der Geschäftsführer – selbst unter Ausklammerung von Dienstwagen und Wohnvorteilen – in einem Jahr zumindest 365.000 € für seine Tätigkeit erhielt: Schönball, Tagesspiegel online (14.12.2011) (juristische Aufarbeitung etwa bei LSG Berlin-Brandenburg, Beschluss v. 19.8.2011 [L 15 SO 154/11 B] juris).

¹³²⁰ FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (=EFG 2017, 1137); Revision beim BFH anhängig (V R 5/17). Anmerkungen bei Kampermann, npoR 2017, 271 sowie Küstermann, S&S 6/2017, 33.

meingültiges Konzept der Überprüfung der Angemessenheit – zumindest aus Sicht des erkennenden Gerichts – ziehen lassen.¹³²¹ Dies betrifft insbesondere die Vornahme eines Fremdvergleichs als Ausfluss der vGA-Grundsätze und die Heranziehung von Vergütungsstudien in diesem Zusammenhang.¹³²²

3. Die Erscheinungsform der Angemessenheit als Bandbreite

Entschärft wird das Problem dadurch, dass nach allgemeiner Auffassung die Angemessenheit – aufgrund der Schwierigkeiten ihrer Bestimmung – kein punktueller Wert ist, sondern in Gestalt einer Bandbreite von Beträgen daherkommt, sodass eine unangemessene Vergütung erst bei – nicht lediglich geringfügigem – Überschreiten dieser Bandbreite anzunehmen ist.¹³²³ Letztendlich hat die Verortung einer Vergütung in einer solchen Spannweite damit primär die Wirkung, dass sich die ohnehin allgemein bestehende Darlegungslast der vergütenden Körperschaft – den in Gestalt der Organperson und ihrer Tätigkeit verkörperten Gegenwert anschaulich zu machen und damit ins Gleichgewicht mit der Vergütung zu bringen – umso mehr intensiviert, je weiter die konkrete Entlohnung am oberen Ende der Bandbreite angesiedelt ist.¹³²⁴ Gleichsam geht damit das Phänomen einher, dass die Bestimmung der Angemessenheit niemals die rechnerische Auflösung einer Gleichung mit nur einem möglichen Ergebnis ist, sondern lediglich eine Annäherung darstellen kann.¹³²⁵

¹³²¹ So auch Küstermann, S&S 6/2017, 33: „bemüht, Wegmarken für die Prüfung von Organvergütungen zu setzen“.

¹³²² Auf die einzelnen Aspekte dieser Prüfung soll im Folgenden gesondert im konkreten Kontext eingegangen werden. Vgl. aber insgesamt zur methodischen Kritik an der Herangehensweise des Gerichts: Kampermann, npoR 2017, 271 (272 ff.).

¹³²³ Insbesondere fehlt „für die Anwendung einer Mittelwertmethode [innerhalb dieser Bandbreite] im deutschen Steuerrecht eine Rechtsgrundlage“: BFH, Urteil v. 17.10.2001 (I R 103/00) BStBl II 2004, 171–179 (176 f.) (=BFHE 197, 68); vgl. außerdem ders., Urteil v. 4.6.2003 (I R 24/02) BStBl II 2004, 136–139 (138) (=BFHE 202, 494); ders., Urteil v. 4.6.2003 (I R 38/02) BStBl II 2004, 139–142 (141) (=BFHE 202, 500); FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (267 [Rz. 65]): Hofmeister, DStJG 26 (2003), 159–176 (176); Kirchhain, DB 2014, 1831 (1836); Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (43 f.); Peltzer, in: FS Lutter, 571–586 (577 f.); Vogel/Wenzel, KSzW 2014, 190 (196).

¹³²⁴ Ähnlich auch Hofmeister, DStJG 26 (2003), 159–176 (176); Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (43 f.); zur Bedeutung des Fremdvergleichs als Werkzeug formeller Typisierung P. Fischer, DStZ 1997, 357 (360); Gosch, DStZ 1997, 1 (2); Osterloh, S. 78 ff., 409 ff. Erleichtert wird diese Darlegungslast für gemeinnützige Körperschaften allerdings durch die Tatsache, dass die Streuung – und damit das konkrete Ausmaß der Bandbreite – in der empirischen Betrachtung der Gesamtbezüge von Organpersonen außerordentlich breit ist, selbst wenn der Erhebung gewisse Klassifizierungen vorhergegangen sind, was sich nicht allein mit personenbezogenen Unterschieden erklären lässt: Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (99 f.); Tänzer, GmbHHR 2003, 754 (754). Allgemein zur Beweis- bzw. Feststellungslast in Fragen der Angemessenheit Kampermann, npoR 2017, 271 (273).

¹³²⁵ Begriff beispielsweise bei Kramarsch, ZHR 169 (2005), 112–123 (115 f.); vgl. auch BFH, Urteil v. 25.2.1958 (I 337/56 U) BStBl III 1958, 229–231 (230) (=BFHE 66, 596). Dies impliziert auch die Aussage, dass die Bestimmung der Angemessenheit ihrem Wesen nach nichts anderes als eine Schätzung ist (s.u.).

II. Dimensionen der (Un-) Angemessenheit

So unscharf der Begriff der Angemessenheit sich damit darstellt, so unterschiedlich sind die Betrachtungs- und Wertungsebenen, auf denen eine Unangemessenheit bemessen und festgestellt werden kann. Auf jeder dieser ineinander verschachtelten Ebenen ist eine Unangemessenheit isoliert und letztgültig feststellbar, ungeachtet der Wertung auf einer anderen Ebene. Auch eine Gesamt-Angemessenheit der Verwaltungskosten vermag demnach – zumindest im Geltungsbereich der §§ 51 ff. AO – einen individuellen Vergütungsexzess nicht zu kompensieren.¹³²⁶

1. Individuelle Angemessenheit

a. Partiiell

Demnach kann bereits eine einzelne unverhältnismäßig hohe Festvergütung die Unangemessenheit der Vergütung besiegeln.¹³²⁷ Insbesondere bei der Bewertung der jeweiligen Vergütungsbestandteile eines einzelnen Organwalters spaltet sich die Angemessenheitsprüfung in zwei weitere Dimensionen auf. Eine Unangemessenheit kann hier auf vorgelagerter Ebene bereits aus der bloßen Art und Weise der Vergütung folgen. Dies ist beispielsweise bei gewinnorientierten Unternehmen – im Rahmen einer vGA-Prüfung – regelmäßig der Fall, wenn eine variable Vergütung gezahlt wird, die sich allein auf den Umsatz oder gar den Verlust einer Körperschaft bezieht, beziehungsweise erst im Nachhinein ohne rechtliche Grundlage gewährt wird, gänzlich unabhängig von der konkreten Höhe.¹³²⁸ Die Unangemessenheit kann sich hier auch aus der spezifischen Funktion des Vergütungsempfängers ergeben. Ein Aufsichtsorgan sollte prinzipiell keine variable Vergütung erhalten, die sich nach lediglich kurzfristig orientierten Größen bemisst, da diese regelmäßig aus (längerfristig) riskanten Geschäftsführungsaktivitäten herrühren, deren Verhinderung gerade die Aufgabe des Aufsichtsorgans gewesen wäre, oder die im Fall der Dividende ihrer Höhe nach sogar mittelbar im

¹³²⁶ Vgl. auch AEO Nr. 20 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 sowie FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (266 [Rz. 63]); Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 24; Gericke, DStR 2001, 604 (607); Hofmeister, DStZ 1999, 545 (548); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 20 ff.; Schleider, Rn. 485. Mit Ausnahme der Verwaltungskosten sind diese Dimensionen nach Ansicht der Finanzverwaltung ebenso Bestandteil der „gewöhnlichen“ Überprüfung der Geschäftsführervergütung im Rahmen der vGA: BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), BStBl I 2002, 972 (Rz. 4 ff.); P. Zimmermann, DB 2003, 786 (786 f.).

¹³²⁷ Im Übrigen ist festzustellen, dass auch eine etwaige Satzungskonformität einer unangemessenen Vergütung die Schädlichkeit für die Steuerprivilegierung nicht zu verhindern vermag: Gersch, in: Klein-AO¹³, § 55 Rn. 24; Schön, in: FG Flume, 265–299 (275 f.). Es liegt außerhalb der Satzungsautonomie, eine derartige Regelung zu treffen, da es dem Staat als die Vergünstigung Gewährender obliegt, die Voraussetzungen hierfür festzulegen. Sollte diese Satzung jedoch (pflichtwidrig) von der Finanzverwaltung als gemeinnützigen Vorgaben entsprechend anerkannt worden sein, können unter Umständen Vertrauensschutzergänzungen greifen.

¹³²⁸ BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), BStBl I 2002, 972 (Rz. 5 f.); Janssen, NWB 2008 Fach 4, 5239 (5247); P. Zimmermann, DB 2003, 786 (787). Zur Umsatzantieme genauer unten C.V.2.c., S. 282 ff.

Belieben des empfangenden Organs stünde. Gleiches gilt generell für Überstundenvergütungen von Mitgliedern geschäftsführender Organe.¹³²⁹ Auch für Pensionszusagen besteht eine ausdifferenzierte Kasuistik, unter welchen Bedingungen eine solche schon dem Grunde nach als unangemessen anzusehen ist.¹³³⁰

Erst wenn die Vergütung ihrer Art nach prinzipiell angemessen sein kann, stellt sich die Frage, ob der einzelne Posten in einer Höhe gewährt wurde, die den Umständen entsprach. Ist ein einzelner Vergütungsbestandteil so hoch bemessen, dass er an sich schon eine unangemessene Vergütung begründet, so kann dieses Ergebnis nicht mehr durch besonders moderate Quantitäten anderer Vergütungsbestandteile kompensiert werden.¹³³¹ Insbesondere bei Pensionszusagen kann es wegen Überversorgung zu einer Unangemessenheit der Höhe nach kommen, wenn die Ruhebezüge 75 % der Aktivbezüge übersteigen.¹³³²

b. Gesamtbezüge

Setzt sich die Gegenleistung für die Organtätigkeit aus mehreren Vergütungselementen zusammen, so ist auch bei isolierter Angemessenheit eines jeden einzelnen Postens eine Unangemessenheit möglich, wenn die Gesamtheit der Bestandteile eine Ausstattung mit sich bringt, die in der Summe ein angebrachtes Maß übersteigt.¹³³³ Diese Gesamtschau ergibt sich schon aus der Notwendigkeit einer Entlohnung, die wertmäßig deckungsgleich mit den Auswirkungen der Organtätigkeit sein muss, die sich ohnehin allein gesamtheitlich betrachten lässt.¹³³⁴ Diese Dimension spielt insbesondere in der Bewertung der Angemessenheit der

¹³²⁹ Vgl. Kramarsch, ZHR 169 (2005), 112–123 (118 ff.); bzw. BFH, Urteil v. 27.3.2001 (I R 40/00) BStBl II 2001, 655–658 (656 f.) (=BFHE 195, 243); sowie die (jedenfalls indizielle) ausnahmslose faktische Vermeidung durch die untersuchten Stiftungen bei Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (101); gegen eine kategorische Übertragung dieser Rechtsprechung auf (Fremd-) Organe gemeinnütziger Körperschaften – zugunsten einer individuellen Bewertung der Gesamangemessenheit – Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (194). Anders bzgl. „Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit“ selbst der BFH, Urteil v. 14.7.2004 (I R 111/03) BStBl II 2005, 307–309 (308 f.) (=BFHE 206, 437). Genauer zu den einzelnen Problemen der variablen Vergütung siehe unten C.V, S. 277 ff.

¹³³⁰ Dies ist insbesondere der Fall, wenn eine solche für eine Dienstzeit von nur wenigen Jahren gewährt wird, es also an der sog. *Erdienung* fehlt. Vgl. zu den diesbezüglichen vGA-Grundsätzen und deren Anwendbarkeit auf die Organe gemeinnütziger Körperschaften nur Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (192 f.).

¹³³¹ Apel, AuA 2007, 550 (550). Auch wenn der Verlust der Gemeinnützigkeit damit unter Umständen bereits besiegelt ist, kann es erforderlich sein, die Höhe anderweitig bestehender (unangemessener) Vergütungsbestandteile ebenso zu beziffern, wenn eine Nachversteuerung oder Rückforderung dieser Beträge in Frage stehen.

¹³³² Siehe dazu im gemeinnützigen Kontext Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (193 f.) unter Bezugnahme auf BFH, Urteil v. 31.3.2004 (I R 70/03) BStBl II 2004, 937.

¹³³³ Vgl. Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (194 f.); Spitaler/Niemann, Rn. 56. Begriff des *Gesamtgehaltsrahmens* bei Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 22; *Gesamtausstattung* bspw. bei Tänzer, BB 2004, 2757 (2757); sowie BFH, Urteil v. 4.6.2003 (I R 24/02) BStBl II 2004, 136–139 (137 f.) (=BFHE 202, 494).

¹³³⁴ Siehe zum Umfang der Leistungen, die in diese Gesamtermittlung mit einbezogen werden die Auflistung bei Apel, AuA 2007, 550 (550). Dazu gehören insbesondere – tendenziell gestaltungs-

Höhe einer variablen Vergütung eine erhebliche Rolle, da der *BFH* hier eine in Bezug auf die Festvergütung nachgeordnete Relation fordert.¹³³⁵

2. Angemessenheit der Gesamtheit der Vergütungen aller Organmitglieder

Im Rahmen der Literatur und Rechtsprechung zur Angemessenheit mit Blick auf verdeckte Gewinnausschüttungen findet sich häufiger die Summe der Gesamtbezüge aller Organmitglieder als Bezugsgröße für die Angemessenheit der Vergütung.¹³³⁶ Die Bedeutung dieser Größe könnte sich reflexartig aus der Beschränkung der Transparenzpflichten in § 285 Nr. 9a HGB ergeben, nach der im Zusammenhang mit der Handelsbilanz lediglich die Summe der Gesamtbezüge aller Organmitglieder angegeben werden muss, wenn auch für jedes Organ separat.¹³³⁷

Bei gemeinnützigen Körperschaften ist diese Größe folglich auch nicht unbedeutend. Allerdings wird sie in ihrer Funktion dadurch überlagert, dass mit den Verwaltungskosten insgesamt – bei denen die Personalkosten üblicherweise einen bedeutenden Posten darstellen – eine übergeordnete Bezugsgröße besteht. Diese besitzt ohnehin eigenständige Bedeutung, stellt aber als sozusagen „letztinstanzlich“ übergeordnete Dimension der Angemessenheit von Organvergütungen die bedeutsamere Determinante dar.

3. Obergrenze: Verwaltungskostenquote

Auch wenn die Summe aller Organvergütungen noch als angemessen zu charakterisieren ist, kann die Gesamtheit der Verwaltungskosten im weiteren Sinne die Grenze zur Unangemessenheit übersteigen. Teilweise ist eine Höhe von mehr als 50 % als absolute Obergrenze der Verwaltungskosten bezeichnet worden.¹³³⁸ Sofern man einer Quote – die alleine schon aus mathematischen Gründen immer eine an sich relative Größe sein muss – überhaupt die Qualität einer „absoluten“ Grenze beimessen möchte, spricht viel dafür, dass eine solche nicht in allen denkbaren Fällen einen tauglichen Maßstab darstellt.¹³³⁹

missbräuchliche – Sonder- oder Zusatzverträge (beispielsweise Beraterverträge), die nur vorgeblich Gegenleistungen abdecken, die nicht bereits Teil des bekleideten Amtes sind; vgl. Stürner, S. 440. Ebenso findet sich dieser Maßstab im Rahmen des § 87 Abs. 1 AktG; vgl. nur Semler, in: FS Budde, 599–614 (601).

¹³³⁵ Vgl. insbesondere *BFH*, Urteil v. 4.6.2003 (I R 24/02) *BStBl II* 2004, 136–139 (138 f.) (=BFHE 202, 494); genauer hierzu unten C.V, S. 277 ff.

¹³³⁶ Siehe etwa („die im externen Fremdvergleich ermittelte Angemessenheit der Geschäftsführervergütung [bezieht] sich regelmäßig auf die Gesamtgeschäftsführung“); ders., Urteil v. 4.6.2003 (I R 38/02) *BStBl II* 2004, 139–142 (141) (=BFHE 202, 500).

¹³³⁷ Vgl. hierzu auch Hoffmann-Becking, *ZHR* 169 (2005), 155–180 (172). Einzelbezüge müssen allerdings nach dem neueren § 285 Nr. 9a Satz 5 HGB bei börsennotierten Aktiengesellschaften aufgelistet werden.

¹³³⁸ Siehe insbesondere immer noch AEAO Nr. 18 f. zu § 55 Abs. 1 Nr. 1.

¹³³⁹ Hüttemann, *Gemeinnützigkeit*, Rn. 5.41 f., 5.51; Richter/Werz, *S&S* 4/2006, 23 (24); Schauhoff, in: *Hdb Gemeinnützigkeit*³, § 9 Rn. 19; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 11 (Lfg. 144 April 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 92.

Damit sind im Rahmen der Verwaltungskosten erneut die jeweiligen Umstände entscheidend, welche den Zweck fördernden Maßnahmen mit diesem Mitteleinsatz wie genau unterstützt wurden und wie diese zueinander in Verhältnis stehen.¹³⁴⁰ Problematisch ist hieran insbesondere, dass Personalkosten regelmäßig bei der Unterscheidung der unmittelbaren Zweckverfolgung und der lediglich mittelbaren Verwaltung auf beide Positionen aufgeteilt werden müssen, weil einer juristischen Person ein unmittelbar zweckförderndes Handeln ohne Zuhilfenahme ihrer Organmitglieder denklogisch unmöglich ist. Sofern diese folglich nicht unentgeltlich tätig werden, ist zumindest ein Teil ihres Handelns – und damit der anteilig darauf entfallenden Aufwendungen – nicht als Teil der Verwaltungskosten anzusehen, beziehungsweise eine Aufteilung tendenziell mit einer gewissen Willkür verbunden.¹³⁴¹

III. Bestehende Maßstäbe der Angemessenheit

Die Bemessung einer angemessenen Vergütung kommt in unterschiedlichen Kontexten – gesetzlich, vertraglich und im Zuge richterlicher Rechtsfortbildung – vielfältig zum Ausdruck. Die Tatsache, dass alle diese Herangehensweisen die Vergütung menschlichen Handelns zum Gegenstand haben, lässt es nicht ausgeschlossen erscheinen, dass sich jedenfalls aus einer Gesamtschau dieser Maßstäbe Erkenntnisse gewinnen und verallgemeinerbare Rückschlüsse in Bezug auf die Vergütung von Organen steuerbegünstigter Körperschaften ziehen lassen. Keiner dieser Maßstäbe lässt sich indes ohne Weiteres direkt auf die hier untersuchte Form der Vergütung anwenden. Es sind nämlich nicht nur die einzelnen Betrachtungsgegenstände – mit entsprechenden Auswirkungen auf die Ergebnisse der Bewertung – unterschiedlich ausgestaltet, sondern – wenn auch regelmäßig nur in Teilen – die Bewertungskriterien an sich, weil sie kontextbezogen mal den Gläubigerschutz vor Augen haben, mal Fiskalinteressen, Haftungsfragen oder weitere Teloi.¹³⁴²

1. Explizite gesetzliche Regelungen zu angemessener Vergütung

Die Angemessenheit ist als Tatbestandsmerkmal in unterschiedlichsten Normkontexten enthalten. Da diesem unbestimmten Rechtsbegriff aber ein erhebliches Konkretisierungsbedürfnis innewohnt, sind nur solche Normen für die nähere vergütungsspezifische Interpretation dieses Merkmals erhellend, die sich ohnehin auf diesen Teilaspekt beschränken.¹³⁴³

¹³⁴⁰ Siehe hierzu im Detail bereits oben B.I.3.c, S. 222 ff.

¹³⁴¹ Vgl. nur Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 20; außerdem ausführlich unter D.IV.4, S. 313 ff. Insbesondere droht hier eine Ungleichbehandlung von Förderkörperschaften und operativ tätigen.

¹³⁴² Dies ist letztlich einmal mehr Ausdruck der Frage nach einer *Einheit der Rechtsordnung*. Siehe hierzu bereits oben Erster Teil A.II.3.d.aa(3), S. 64 ff.

¹³⁴³ Weitere Normbeispiele, die aufgrund ihrer konzeptionellen Subsidiarität oder fernliegenden Fokussierung in Bezug auf die Organvergütung ohne interpretatorischen Mehrwert sind, sind etwa die §§ 4 Abs. 5 Nr. 7 (zumindest für den for-profit-Bereich a.A. aber Schiffer, BC 2017, 159 [159 f.]) und 33 Abs. 2 S. 1 EStG; siehe zu deren spezifischer Bedeutung der Angemessenheit Bildorfer, S. 32 ff.

a. Vergütungsmaßstäbe des AktG

Einige der wenigen expliziten Vorgaben zur Angemessenheit von Organbezügen bietet das Aktiengesetz rechtsformspezifisch für die Vergütung von AG-Vorstand und Aufsichtsrat.¹³⁴⁴

aa. Vorstandsvergütung (§ 87 Abs. 1 AktG)

Zunächst einmal ist festzuhalten, dass § 87 Abs. 1 Satz 1 AktG außergewöhnlich explizite Regelungen dazu enthält, wie eine Vergütung in ein angemessenes Verhältnis zur Gegenleistung gesetzt werden kann, indem neben „Aufgaben und Leistungen“ des Organmitglieds auch die „Lage der Gesellschaft“ einen Einfluss auf die darstellbare Vergütung hat und „die übliche Vergütung nicht ohne besondere Gründe“ überstiegen werden darf.

An letztem Merkmal zeigen sich allerdings bereits erste Differenzierungsmerkmale im Vergleich mit dem Maßstab des Fremdvergleichs, da bei der Feststellung der „üblichen“ Bezüge fraglich ist, ob diese im Sinne eines Fremdvergleichs zu verstehen sind – im Zuge dessen primär einzelne Vergütungen untersucht werden, die jedoch von ihren Umständen mit der gegenständlich zu bewertenden Vergütung so gut vergleichbar wie möglich sein sollen –, oder eher allgemein durchschnittliche Bezüge hierunter zu fassen sind.¹³⁴⁵ Zwar wird auch die Üblichkeit i.S.d. § 87 AktG nach überwiegender Auffassung als „Branchen-Üblichkeit“ verstanden, wodurch Vergütungsmuster jedenfalls in Klassen typisiert werden können. Allerdings ist nicht eindeutig, ob dies auch eine spezifische Berücksichtigung der einzelnen Organisation und ihrer individuellen Anforderungen und Gegebenheiten – gerade in Abgrenzung zum Branchen-Durchschnitt – beinhalten soll. Gleichzeitig stellen die besonderen Gründe ein weites Einfallstor dar, die den strengen und gut nachprüfbaren Maßstab der üblichen Gehälter im Einzelfall – durch mehr oder weniger plausible Argumente – stark verwässern können.

Hieran zeigt sich auch die Stoßrichtung dieser Norm. Sie gilt weniger den Empfängern der Vergütung, als vielmehr dem Aufsichtsrat als Organ, welches diese Entscheidung trifft, dabei von seiner Verfassung her allerdings dem Schutz der Eigentümer verpflichtet ist. Es soll hierdurch sichergestellt werden, dass das in den Aktien verbriefte, investierte Kapital nicht aufgebraucht wird und (nach Möglichkeit) eine Dividende gezahlt werden kann. Weil insbesondere ausbleibende Ausschüttungen in der Regel keine existenzgefährdenden oder die Allgemeinheit beeinträchtigenden Folgen beinhalten, bedürfen die Maßstäbe folglich nicht der gleichen Strenge wie bei letztlich existenzwahrenden Schutzvorschriften.

bb. Aufsichtsratsvergütung (§ 113 Abs. 1 AktG)

Bei § 113 Abs. 1 S. 3 gilt dies entsprechend für die von der Hauptversammlung festgelegte Vergütung des Aufsichtsrats selbst, wobei auffällt, dass schon der Wortlaut von dem des § 87 AktG dergestalt abweicht, dass zwar die Lage der Gesellschaft und die Aufgaben der Organmitglieder, nicht aber deren Leistungen, geschweige denn die Durchschnittsvergütung eine

¹³⁴⁴ Zu den Einzelheiten siehe bereits oben Erster Teil C.IV.1.a.bb(3)(b), S. 141 ff. bzw. C.IV.1.b.bb(2), S. 156 ff.

¹³⁴⁵ Zum Vergleich beider Maßstäbe siehe auch Spindler, in: MüKo-AktG⁴, § 87 Rn. 61; Wackerbarth, GmbHR 2009, 65 (67).

explizite Rolle spielen. Dies ist aus dem gemeinsamen Telos der beiden Normen zu erklären, da die zu schützenden Eigentümer hier selber in Gestalt der Hauptversammlung aktiv werden, sodass die Schutzbedürftigkeit in dieser Hinsicht geringer ist als im Rahmen des § 87 AktG.

Zudem ist die Vorschrift anders als § 87 AktG als schlichte Sollvorschrift¹³⁴⁶ ausgestaltet, sodass schon das Fehlen einer unmittelbar drohenden Rechtsfolge bei Verstoß eine wertungsmäßige Heranziehung im Zuge der rigiden Vorgaben der AO wenig sachdienlich wirken lässt.

cc. Zwischenergebnis

Aus all diesen spezifischen Einfärbungen folgt, dass der allgemeingültige Gehalt dieser Angemessenheitsmaßstäbe – schon aus der (wenn auch sachlich begründeten) Inkohärenz innerhalb der Systematik eines einzelnen Gesetzes – vernachlässigbar gering ist. Selbst für die Vergütung von gAG-Organmitgliedern können diese aus der steuerlichen Warte kaum hilfreiche Anhaltspunkte liefern, geschweige denn für einen rechtsformübergreifenden (gemeinnützigkeitsrechtlichen) Maßstab nutzbar gemacht werden.¹³⁴⁷

b. § 30, 31 GmbHG

Die Regelungen zur Kapitalerhaltung in §§ 30 f. GmbHG – die wie bereits dargestellt auch die Angemessenheit der Vergütung jedenfalls der Gesellschafter-Geschäftsführer betreffen können¹³⁴⁸ – sind in Ansehung der zivilrechtlichen Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung lediglich dazu spiegelbildlich komplementäre Regelungen und bedienen sich somit ohnehin der dortigen Maßstäbe zur Ermittlung der Angemessenheit, weisen insofern folglich keine eigenständige Interpretationshilfe auf.

c. § 3 Nr. 26a EStG

Laut dem ebenfalls relativ neuen § 3 Nr. 26a EStG sind „Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer [steuerbegünstigten Körperschaft] [...] bis zur Höhe von insgesamt 720 Euro im Jahr“ für den Empfänger steuerfrei. Auch wenn dieser Maßstab nach seinem eigenen Wortlaut nur für nebenberufliche Tätigkeiten anwendbar ist, ließe sich aus diesem ableiten, dass eine Vergütung in maximal dieser Höhe stets als angemessen angesehen wird, da die Angemessenheit keine (explizite) tatbestandliche Voraussetzung ist.¹³⁴⁹

Das ist jedoch in dieser Allgemeinheit nicht richtig. Es sind durchaus Fälle denkbar, in denen die Mitwirkung einer Person in der Körperschaft einen (zeitlichen) Umfang bedeutet, der eine Vergütung selbst in dieser Höhe als nicht gerechtfertigt erscheinen lässt, beispielsweise wenn

¹³⁴⁶ Hierzu genauer bereits Erster Teil C.IV.1.b.bb(2)(b), S. 157.

¹³⁴⁷ In rein zivilrechtlicher Hinsicht gibt es aber vereinzelte Stimmen, die diese Bedeutung § 87 AktG zumindest mittelbar zusprechen wollen. Siehe hierzu bereits Erster Teil C.IV.2.a.cc(3)(b)(bb), S. 168 sowie die Übersicht bei Feick, ZSt 2007, 152 (154) jeweils m.w.N.

¹³⁴⁸ Siehe hierzu oben Erster Teil C.IV.2.a.cc(3)(b)(cc), S. 170.

¹³⁴⁹ So wohl Grambow, Rn. 307.

eine weitgehend anspruchslöse und lediglich wenige Stunden umfassende einmalige Tätigkeit mit dem Jahreshöchstsatz vergütet wird. Dies würde einem Stundenlohn von unter Umständen über 100 € entsprechen, was dem Marktwert der Tätigkeit üblicherweise nicht gerecht werden dürfte. Es sind auch keine Tendenzen des Gesetzgebers ersichtlich, den § 3 Nr. 26a EStG als generellen Bagatelltatbestand für Tätigkeitsvergütungen bei ihm gegenständlichen Körperschaften zu begreifen, was schon die Ausführungen des *BMF* zur Notwendigkeit der Begründung eines vertraglichen Anspruchs auf diese Vergütung belegen.¹³⁵⁰ Sinn und Zweck dieser Norm beschränken sich auf die Steuerfreiheit beim Empfänger, über eine im Sinne der Gemeinnützigkeit angemessene Höhe vermag die Norm nach ihrem Selbstverständnis keine verbindliche Auskunft zu geben.

Stellvertretend an dieser Vorschrift lässt sich damit festhalten, dass es keine materielle allgemeingültige Untergrenze einer Unangemessenheit geben kann.¹³⁵¹ Auch kleinste Beträge können im konkreten Kontext – selbst bei Bestehen eines entsprechenden Anspruchs – eine in Anbetracht der Gegenleistung unangemessene Vergütung darstellen.

d. § 4 Nr. 26 lit. b UStG

In § 4 Nr. 26 lit. b UStG werden solche prinzipiell steuerbaren Umsätze steuerbefreit, die ein Entgelt für „ehrenamtliche Tätigkeit“ beinhalten, welches „nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht“. Nach bereits dargestellter Auslegung ist eine Entschädigung für Zeitversäumnis zumindest im zivilrechtlichen Kontext als Vergütung zu bezeichnen, sodass die Norm sich in ihrer zweiten Alternative auf deren Angemessenheit bezieht.¹³⁵²

Was genau unter einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis zu verstehen ist, darüber gibt es im Einzelnen erstaunlich exakte Vorstellungen.¹³⁵³ Insbesondere in Abschnitt 4.26.1 Abs. 4 S. 2 UStAE finden sich seit neuerer Zeit sehr dezidierte und nur leidlich strenge Regelungen zur konkreten Höhe einer Entschädigung von bis zu 50 € pro Tätigkeitsstunde, allerdings begrenzt auf eine jährliche Gesamthöhe – analog der Kleinunternehmergrenze in § 19 UStG – von 17.500 €.

Gerade aus diesem Zusatz lässt sich jedoch bereits das sehr kontextspezifische Verständnis der Angemessenheit ablesen, welches kaum mehr bewirken soll, als Grenzen einer Tätigkeit festzulegen, in denen diese noch als – in einem sehr weiten Sinne – „ehrenamtlich“ angesehen

¹³⁵⁰ Vgl. nur die Ausführungen bei *BMF-Schreiben* v. 21.11.2014 (IV C 4-S 2121/07/0010:032), *BStBl* I 2014, 1581. Eine Ausnahme von Verwaltungsseite könnte in Abschnitt 4.26.1 Abs. 5 S. 4 UStAE erblickt werden, der allerdings seinem Wortlaut nach schon nur „aus Vereinfachungsgründen“ gilt und sich auf den übergeordneten § 3 Nr. 26 EStG bezieht.

¹³⁵¹ Hiervon unberührt bleibt selbstverständlich der Bagatellvorbehalt als Ausdruck der Verhältnismäßigkeit, dem sich auf Seiten der Rechtsdurchsetzung die Verfolgung etwaiger Vergütungsverfehlungen durch Aberkennung der Gemeinnützigkeit ausgesetzt sieht.

¹³⁵² Allgemein zu dieser Regelung siehe Heidner, in: *Bunjes-UStG*¹⁶, § 4 Nr. 26 Rn. 4; Oelmaier, in: *Sölch/Ringleb-UStG*, § 4 Nr. 26 Rn. 18, 23 ff. (77. EL Juni 2016).

¹³⁵³ Siehe etwa Oelmaier, in: *Sölch/Ringleb-UStG*, § 4 Nr. 26 Rn. 25 f. (77. EL Juni 2016).

werden kann.¹³⁵⁴ Der Maßstab passt infolgedessen per Definition nicht zur Vergütung hauptamtlicher Organe, zumal Orientierungen am tatsächlichen Marktwert der Tätigkeit nach allgemeiner Auffassung versagt sind und folgerichtig das bloße Zeitversäumnis als von der Erwerbstätigkeit abstrakte Größe bewertet werden soll.¹³⁵⁵ Darüber hinaus kann allerdings auch die Festlegung auf einen Stundenhöchstsatz – wie bereits mehrfach dargelegt – höchstens in Bezug auf ihre Praktikabilität überzeugen.

e. Zusammenfassung

Im Ergebnis fällt zunächst auf, dass sich viele der spezifisch kodifizierten Vorgaben für die Vergütung von für juristische Personen Tätige letztendlich kaum von den Bewertungsmechanismen unterscheiden, die auch dem Fremdvergleich zugrunde liegen – selbst wenn sich dies nicht offensichtlich aus dem Wortlaut ergibt – und folglich bei seiner näheren Ausgestaltung wenig Neues beizutragen haben. Wenn sich demgegenüber dennoch vereinzelt Normen finden, die in Bezug auf die Vergütung (jedenfalls auch) von Geschäftsführungsorganen spezifischere Festlegungen beinhalten, sind diese Konkretisierungen regelmäßig nicht nur in Bezug auf die Ausgestaltung der Vergütung Spezialregelungen, sondern auch einem spezifischen Telos untergeordnet. Dieser konkrete Kontext entzieht die Eigenarten der Festlegung einer Verallgemeinerbarkeit, weil die Normen an die Stoßrichtung und individuellen Anforderungen der jeweiligen im Gesetz geregelten Rechtsform oder Steuerart angepasst sind.

2. Tarifverträge

Dem Problem, dass die angemessene Vergütung nach der dargestellten Konzeption prinzipiell eine relative und wenig fassbare Größe sein muss, die sich nicht schematisch in absoluten Zahlen ausdrücken lässt, ließe sich leicht dadurch beikommen, dass man sich solcher Vergütungssysteme bedient, die für eine Vielzahl von Vergütungsbeziehungen geschaffen wurden, und daher die entsprechenden Typisierungen und Schematisierungen in weitreichend anerkannter Form bereits mitbringen.¹³⁵⁶ Unterschiedliche Anknüpfungspunkte für die Heranziehung dieser Vergütungsordnungen ergeben sich dadurch, dass diese nicht nur als argumentative Bewertungshilfe im Rahmen eines Fremdvergleichs in Stellung gebracht werden können,

¹³⁵⁴ Namentlich in Abgrenzung zu einer nicht mehr lediglich nebenberuflichen Tätigkeit; vgl. insbesondere Abschnitt 4.26.1 Abs. 1 S. 7 UStAE.

¹³⁵⁵ Siehe Abschnitt 4.26.1 Abs. 1 S. 8 UStAE: „Ein Entgelt, das nicht lediglich im Sinne einer Entschädigung für Zeitversäumnis oder eines Verdienstausfalls gezahlt wird, sondern sich an der Qualifikation des Tätigen und seiner Leistung orientiert, steht dem Begriff der ehrenamtlichen Tätigkeit entgegen.“; sowie ebd. Abs. 5 S. 3.

¹³⁵⁶ Gleiches gilt für gesetzlich kodifizierte Vergütungsordnungen, etwa die Gebührenordnungen der Freiberufler, wenn diese in entsprechendem Rahmen für die Zweckverfolgung tätig werden: Dehesselles/Katzer/Zayoz, S. 32; Herfurth/Dehesselles, S&S 1/2000, 22 (23); Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (42); Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 22 (Lfg. 144 April 2016). Auch die Vorschriften des Bundesbesoldungsgesetzes (BBesG) bzw. der zugehörigen Besoldungsordnungen lassen sich tendenziell heranziehen, auch wenn die rechtliche Stellung eines Organwalters nicht ohne Weiteres mit einem Beamtenverhältnis zu vergleichen ist.

sondern oftmals in der Praxis auch durch explizite Verweise in einzelne Entgeltgruppen unmittelbar in die Anstellungsverträge von Organwaltern aufgenommen werden.

a. Privatwirtschaft

Vergleichbar der Diskussion im Rahmen der Heranziehung von Vergütungsstudien¹³⁵⁷ ist es auch bei Tarifverträgen umstritten, ob für NPO ohne Weiteres die Maßstäbe gewerblicher (also for-profit-) Unternehmen als Vergleichsgröße betrachtet werden dürfen.¹³⁵⁸ Speziell bei Geschäftsführungsorganen dürfte sich dieses Problem allerdings rein faktisch – anders als bei Vergütungsstudien – dahingehend erledigen, dass im Gegensatz zu Bereichen unmittelbarer Zweckverwirklichung – bei denen durchaus allgemeinverbindliche Tarifverträge direkt zur Anwendung kommen können¹³⁵⁹ – tarifvertragliche Regelungen über die Entlohnung von Geschäftsführern und Vorstandsvorsitzenden schlichtweg nicht existieren, weil diese prinzipiell als Arbeitgeber die Gegenseite eines solchen Vertrags repräsentieren.

b. Öffentlicher Dienst (insbesondere TVöD/TV-L)

Die Tarifverträge des öffentlichen Dienstes und der Länder sind im Grunde als Richtschnur dahingehend geeignet, dass alle Vergütungen, die sich innerhalb dieses Rahmens bewegen, für eine NPO jedenfalls nicht unverhältnismäßig sind.¹³⁶⁰ Allerdings lässt dies aufgrund der notorischen Finanzierungsnot der öffentlichen Hand gerade nicht den Umkehrschluss zu, dass alle Vergütungen, die sich oberhalb des Verdienstes eines Staatsangestellten befinden, damit zwingend unangemessen sind, umso mehr, wenn hierfür sachgerechte Gründe angeführt werden können.¹³⁶¹ Solange nicht diese Beträge deutlich übersteigende Vergütungen gezahlt werden, sind die Besoldungssysteme als genaues Instrument zur Bewertung klassischer Grenzfälle nicht geeignet, zumal keineswegs von der den Staat entlastenden Funktion des Dritten Sektors auf eine dementsprechende Vergütungsphilosophie – sofern man davon in Gestalt

¹³⁵⁷ Siehe hierzu genauer C.III.3.b.aa, S. 260.

¹³⁵⁸ Allerdings hält diese Debatte laut Sandberg/Mecking, ZSt 2008, 139 (141) über ein Viertel der dort befragten Stiftungen nicht davon ab, privatwirtschaftliche Gehaltsstrukturen als Kriterium der Vergütungsbemessung heranzuziehen; knapp halbiert auf nur noch ein gutes Achtel allerdings bei Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (98 f.).

¹³⁵⁹ Zu denken wäre etwa an Tätigkeiten in der Wirtschaftsgruppe „Gaststätten und Beherbergung“ oder der Pflegebranche: vgl. das Verzeichnis der für allgemeinverbindlich erklärten Tarifverträge des BMAS, S. 21 ff., 25.

¹³⁶⁰ Abgesehen von der mittelbaren faktischen Kraft dieser Vereinbarungen lassen sie sich auch als eher normative Spielart des – eigentlich rein empirischen – externen Betriebsvergleichs interpretieren. In dieser Richtung wohl auch Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 187 (Lfg. 236 Januar 2016).

¹³⁶¹ So auch Geserich, DStR 2001, 604 (607); Herbert, BB 1991, 178 (180); Richter/Werz, S&S 4/2006, 23 (23). Dies gilt umso mehr für die gesteigerten Anforderungen an einen Vergütungsexzess, soweit diese – wie etwa im Rahmen der § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 bzw. Nr. 3 AO – die finalen Elemente der Begünstigung indizieren sollen.

des Staates überhaupt sprechen mag – geschlossen werden kann.¹³⁶² Die staatlichen Vergütungshöhen sind typischerweise unterhalb der in der freien Wirtschaft gezahlten Verdienste angesiedelt, gemeinnützige Organisationen sind aber – jedenfalls rechtlich – nicht dazu verpflichtet, sich in den unteren Bereichen solcher Spannweiten zu bewegen.¹³⁶³

Bei etwas genauerer Analyse jenseits dieser tendenziell holzschnittartigen Betrachtungen lassen sich allerdings selbst bei diesen Vergütungsordnungen Teilbereiche ausmachen, in denen – auch wenn die geringe Gesamtvergütung derlei Auswirkungen zunächst eher unverdächtig erscheint – sich die Höhe der Bezüge nach Anhaltspunkten wie den privaten Lebensumständen, etwa Familienstand oder Anzahl der Kinder, bemisst. Diese persönlichen Eigenschaften wirken sich derweil lediglich teilweise auf die Fördereffektivität der Organtätigkeit aus und wären bei strenger Betrachtung unter Umständen nicht zweckgemäß, was auch für einen Einzelposten wie die Geschäftsführervergütung bereits die Versagung der Gemeinnützigkeit insgesamt auslösen kann.¹³⁶⁴ Daher sollte sicherheitshalber eine Anknüpfung an derartige Entgeltordnungen explizit auf das Grundgehalt beschränkt, oder es sollten zumindest solche Bezüge explizit ausgeschlossen werden, die einen primären Versorgungscharakter aufweisen.

Hinzu kommt, dass die konkrete Höhe der Vergütung in Form der Eingruppierung in Entgeltgruppen mit jeweiligen Senioritätsstufen den mutmaßlichen Zugewinn an Rechtssicherheit bereits wieder aufwiegen können, da die wenigsten NPO in ihrer Organisationsstruktur einer Behörde entsprechen dürften. Die vorgeschaltete Ebene der Eingruppierung und -stufung ersetzt in ihrer nicht gänzlich auszuschließenden Beliebigkeit die Festsetzung der konkreten Lohnansprüche.¹³⁶⁵ Auch Vergütungsbestandteile, die über feste Vergütung und entsprechende Altersbezüge hinausgehen, werden in genannten Tarifverträgen regelmäßig nicht in

¹³⁶² So auch explizit Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.68; Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (42). Anderer Ansicht aber Leisner-Egensperger, DStZ 2008, 292 (299); außerdem wohl Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 22 (Lfg. 144 April 2016), der diese jedenfalls „heranziehen“ möchte; ähnlich Geserich, DStR 2001, 604 (607); „geeignete[r] Vergleichsmaßstab“: Herbert, BB 1991, 178 (180); Herfurth/Dehesselles, S&S 1/2000, 22 (22); Sandberg, ZStV 2013, 97 (101); Sandberg/Mecking, ZSt 2008, 139 (140).

¹³⁶³ Selbst für Privatschulen in Form einer Stiftung: BVerwG, Urteil v. 22.9.1972 (VII C 27.71) BVerwGE 40, 347 (350 f.) (=JZ 1973, 695); vgl. außerdem Hofmeister, DStJG 26 (2003), 159–176 (176); Kümpel, DStR 2001, 152 (155); Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (42); Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 187 f. (Lfg. 236 Januar 2016); Richter/Werz, S&S 4/2006, 23 (23); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 21; Schiffer, in: Schiffer-Beraterpraxis⁴, § 9 Rn. 113 f.; Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (182); a.A. aber zumindest empirisch aus der – ohnehin mit einer hohen Affinität zum Senioritätsprinzip ausgestatteten – österreichischen Perspektive Brandl u.a., ZfP 2006, 356 (358, 364). Zur Bedeutung dieser Bandbreiten siehe genauer C.I.3, S. 246.

¹³⁶⁴ Umso kurioser werden Konstellationen, in denen aufgrund öffentlich-rechtlicher Vorgaben – beispielsweise des Begünstigungsverbots im Rahmen des § 44 BHO (oder inhaltsgleicher Landesvorschriften), welches zuwendungsempfangende Körperschaften zur Vergütung nach den einschlägigen öffentlichen Tarifverträgen verpflichtet – solche Vergütungssysteme zwingend übernommen werden müssen. Siehe hierzu erhellend Sprengel, in: NPO in RWG, 283–306 (291); kritisch auch Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmenbedingungen, S. 639.

¹³⁶⁵ Hierbei reicht es, sich zu vergegenwärtigen, dass die hierfür einschlägige – den TVöD ergänzende – TV EntgO Bund in der derzeitigen Fassung gut 300 Druckseiten (gegenüber gut 70 beim TVöD) umfasst. Auch eine primäre Einordnung nach der abgeschlossenen Ausbildung erscheint wenig interessengerecht. Es ist schwer einzusehen, warum ein gesellschaftlich hoch angesehener Stiftungsvorstand, der über 200 Mitarbeiter wacht, aber als „Kriegskind“ lediglich über die Mittlere

einem Maße vorgesehen, dass sich in dieser Hinsicht ein aus der Perspektive des Dritten Sektors schlüssiges Gesamtkonzept ergäbe.¹³⁶⁶

3. Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich

Aufgrund der allgemeinen Auffassung, dass die Werkzeuge der vGA-Prüfung im Rahmen des § 55 AO vor dem Hintergrund des Telos der Gemeinnützigkeit betrachtet und entsprechend angewandt werden müssen, ergeben sich einige Fragen dahingehend, wie genau diese zweckgemäßen Anpassungen auszusehen haben.¹³⁶⁷ Zunächst ist jedoch festzuhalten, dass die Überprüfung verdeckter Gewinnausschüttungen in den Grundsätzen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung wurzelt, welche prinzipiell keine Unterschiede anhand des Status als gemeinnützig vollzieht.¹³⁶⁸ Das zeigt sich bereits daran, dass § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht nur als Wertungsmaßstab im Rahmen des § 55 Abs. 1 AO herangezogen, sondern auch in seiner eigentlichen Form auf die partiell steuerpflichtigen Bereiche der gemeinnützigen Körperschaft angewandt werden kann.

Wenn also im Kontext des § 55 AO davon ausgegangen wird, dass sich die Angemessenheit entsprechend der Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung bemessen lässt, so sind die unterschiedlichen Ausprägungen und deren Reichweite im Einzelnen umstritten. Insbesondere viele der „formellen“ Kriterien können – aus ihrem profitorientierten Kontext extrahiert – nicht mehr ohne Weiteres überzeugen. Das Kriterium der Ernstlichkeit ist beispielsweise

Reife verfügt, in die Entgeltgruppen des mittleren Dienstes eingeordnet werden soll, obwohl sein Nutzen für die Stiftung ungleich höher zu bemessen ist; vgl. hierzu auch Spitaler/Niemann, Rn. 41. Brandl u.a., ZfP 2006, 356 (364) weisen sogar darauf hin, dass die Rechtfertigung durch den Verweis auf Vergütungsschemata des öffentlichen Dienstes dahingehend missbraucht wird, bewusst höhere Einstufungen vorzunehmen, was das gewonnene Maß an Rechtssicherheit vollumfänglich konterkariert.

¹³⁶⁶ Dies findet Bestätigung in der Tatsache, dass eine Orientierung an den Bestimmungen des öffentlichen Dienstes für Geschäftsführergehälter in Stiftungen weitaus üblicher ist als für Vorstandsmitglieder: Sandberg/Mecking, ZSt 2008, 139 (143 f.). Die Tätigkeit eines typischerweise hauptamtlichen Geschäftsführers dürfte sich in dieses Vergütungsschema weitaus unproblematischer einordnen lassen, als die zumindest in ihrem zeitlichen Umfang schwer zu fassenden Aktivitäten eines Vorstandsmitglieds. Indes ist dieser Befund in der neuen Studie in sein Gegenteil verkehrt: Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (98 f. bzw. 116 f.), wonach sich zumindest faktisch knapp die Hälfte der befragten Stiftungen auch für Vorstandsmitglieder an eben diesem Gehaltsrahmen (inkl. BBesG) orientieren, was sich allerdings bei den zugrundeliegenden Daten durch eine überdurchschnittlich hohe Zahl von durch öffentlich-rechtliche Körperschaften gegründeten Stiftungen erklären lässt: ebd. S. 62, 99.

¹³⁶⁷ Vgl. zu dieser Frage Feick, ZSt 2007, 152 (154); Grambow, Rn. 305; Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (43); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 106, 108a. Dass ein absoluter Gleichlauf nicht sachgerecht sein kann, ergibt sich schon aus der unterschiedlichen Rechtsfolge einer negativ ausgehenden Angemessenheitsprüfung im Rahmen des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG und des § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 AO. Auch der Begriff der – prinzipiell zulässigen – Gewinnausschüttung und das daraus folgende Regel-Ausnahme-Verhältnis der vGA könnte selbstlosen Körperschaften – zumindest semantisch – fremder nicht sein.

¹³⁶⁸ Vgl. nur Kirchhain, DB 2014, 1831 (1835); Kümpel, FR 2014, 513 (513 f.); prinzipiell a.A. aber (mit Hinweis auf die Vermögensbindung) wohl Schulte/Buttgereit, FR 2014, 509 (510 ff.). Einige Ausnahmen hierzu enthält jedoch beispielsweise § 64 AO.

im gemeinnützigen Bereich noch weniger belastbar und zielführend als ohnehin schon, weil eine un- oder auch teilentgeltliche Betätigung weniger gegen eine tatsächliche Durchführung spricht, sondern sich regelmäßig mit altruistischen Motiven erklären lässt. Während der Üblichkeit ein kontextsensitives Element innewohnt, muss dieses bei der Ernstlichkeit eigens hinzugeordnet werden, um überhaupt brauchbare Bewertungen hervorzubringen.¹³⁶⁹ Der „doppelte“ Fremdvergleichsmaßstab¹³⁷⁰ überzeugt bei NPO ebenfalls argumentativ weniger, da sich entsprechende Nachteile für das Organmitglied in diesem Kontext regelmäßig – sofern sie nicht konkret einen existenzbedrohenden Umfang erreichen¹³⁷¹ – erneut mit einer altruistischen Motivation des Organwalters erklären lassen.

Der kleinste gemeinsame Nenner ist daher – als Kern der vGA-Angemessenheitsprüfung – der (materielle) Fremdvergleich.¹³⁷² Dieser bemisst die Angemessenheit als tendenziell normativen Begriff primär anhand der empirischen Üblichkeit, sodass die Begrifflichkeiten in diesem Kontext teilweise verschwimmen.¹³⁷³ Der Vergleich – in Anbetracht seiner Funktion als Veranlassungsprüfung¹³⁷⁴ – kann in aller Regel zweierlei Betrachtungswinkel einnehmen. Es können die Verhältnisse in der Gesellschaft selbst Aufschluss darüber geben, ob ein Teil

¹³⁶⁹ Siehe hierzu die allgemeinen Argumente – die sich a fortiori auf den Dritten Sektor übertragen lassen – bei Reiß, *StuW* 1996, 337 (347). Auch Anknüpfungen an das Verhältnis der Vergütung zum Gesamtgewinn der Körperschaft – vgl. BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), *BStBl* I 2002, 972 (Rz. 10, 14) – können offensichtlich im Rahmen der Gemeinnützigkeit kein Kriterium sein; vgl. hierzu genauer unten C.V.2.b, S. 282.

¹³⁷⁰ Also eine Konstellation, bei der die Unüblichkeit einer für die Gesellschaft vorteilhaften Gestaltung anhand nachteiliger Aspekte für den Leistungsempfänger festgestellt wird, was wiederum Schlüsse darauf zulässt, ob diese Regelung wirklich der Realität entspricht oder eher als Indiz – neben weiteren Wertungsgesichtspunkten – für verdeckte anderweitige Leistungsbeziehungen anzusehen ist; vgl. BFH, Urteil v. 2.12.1992 (I R 54/91) *BStBl* II 1993, 311–314 (313) (=BFHE 170, 119); sowie ausführlich Bilsdorfer, S. 99 ff. m.w.N.

¹³⁷¹ Zu dieser Problematik siehe BFH, Urteil v. 5.10.1994 (I R 50/94) *BStBl* II 1995, 549–551 (551) (=BFHE 176, 523).

¹³⁷² Siehe hierzu bereits oben B.II.3.b.bb, S. 237 ff. Vgl. allgemein zur Bedeutung des Fremdvergleichs als Angemessenheitsmaßstab BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), *BStBl* I 2002, 972 (Rz. 19 ff.); Apel, *AuA* 2007, 550 (551); P. Fischer, *DStZ* 1997, 357; Gosch, *DStZ* 1997, 1; Janssen, vGA, Rn. 1250; Mecking, in: *Vergütungsstudie* 2014, 17–48 (40): „genereller Referenzrahmen“; Stollenwerk, S. 83 ff.; P. Zimmermann, *DB* 2003, 786 (789). Das war nicht immer so: heftige Kritik am Fremdvergleich etwa noch bei Janssen, vGA (8. Aufl.) Rn. 68.

¹³⁷³ So Bauschatz, S. 20 (Fn. 34); unter Bezugnahme auf BFH, Urteil v. 3.7.1968 (I 83/65) *BStBl* II 1969, 14–15 (15) (=BFHE 93, 514); Gosch, *DStZ* 1997, 1 (10) bezeichnet die Üblichkeit als maßgebliches Kriterium des materiellen Fremdvergleichs i.w.S. Demgegenüber erkennen Bilsdorfer, S. 21 f., 99 ff.; P. Fischer, *DStZ* 1997, 357 (358); sowie ausführlichst Osterloh, S. 78 ff., 412 f. hierin eine pragmatisch motivierte Darlegungsvereinfachung bzw. Typisierung seitens der Rechtsprechung und sehen diesen Gleichlauf in Teilen – insbesondere bezüglich einer Widerlegungs- bzw. Rechtfertigungsmöglichkeit seitens der Steuerpflichtigen – mit Recht differenzierter. Siehe dazu selbst Gosch, *DStZ* 1997, 1 (10); dadurch ergebe sich „eine etwas fragwürdige Tatbestandsverwirrung und – daraus folgend – eine ebenso fragwürdige Beweislastumkehr [zu] Lasten des Steuerpflichtigen.“

¹³⁷⁴ Nach ders., *DStZ* 1997, 1 (2) geht es darum, „die Spreu vom Weizen zu trennen“, also die gesellschaftliche von der privaten Veranlassung. Auf den gemeinnützigen Kontext bezogen handelt es sich folglich um die Abgrenzung der selbstlosen bzw. gemeinnützigen von der von Einzelinteressen geprägten Veranlassung.

der Vergütung nicht aus selbstlosen Motiven erfolgt ist, oder der Vergleich mit anderen Betrieben. Dabei folgt die Reihenfolge dieser Perspektiven einer gewissen Priorität, ausgehend von konkreten hin zu eher hypothetischen Vergleichsgrößen.¹³⁷⁵

a. Interner Betriebsvergleich

aa. Allgemein

Der *interne Betriebsvergleich* (auch *innerbetriebliche Fremdvergleich*) betrachtet eine Vergütung im Vergleich mit anderen innerhalb derselben Körperschaft tatsächlich vereinbarten Gehältern, um bei unterschiedlicher Bezahlung auf Veranlassungsmomente außerhalb des reinen Anstellungsverhältnisses zu schließen. Dieser ist jedoch nur dann wirklich hilfreich, wenn es darum geht, in etwa ebenmäßig qualifizierte Fremd- und Selbstorgane miteinander zu vergleichen.¹³⁷⁶ Allerdings kann prinzipiell auch ein Vergleich mit Angestellten unterer Ebenen Bestandteil des internen Betriebsvergleichs sein.¹³⁷⁷

bb. Entsprechende Anwendung im Rahmen der Gemeinnützigkeit

Dies ist schon bei for-profit Kapitalgesellschaften auf der Geschäftsführungsebene eine nicht allzu häufige Konstellation, was damit für – personell regelmäßig dünner ausgestattete – NPO eher in noch größerem Maße gilt.¹³⁷⁸ Aber auch ein Vergleich mit unteren Anstellungsebenen ist bei Organisationen des Dritten Sektors nur bedingt durchführbar, da insbesondere untere Ebenen oftmals mit intrinsisch motivierten Ehrenamtlern oder Geringvergrößerten besetzt sind.¹³⁷⁹ Außerdem muss ein interner Betriebsvergleich bei gemeinnützigen Organisationen die spezifischen Wertungen der einzelnen Sphären für eine Vergleichbarkeit berücksichtigen. Die Tätigkeit in der Verwaltung kann in ihren Anforderungen an den Organwalter wesentlich von derjenigen in der konkreten Projektarbeit oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abweichen.¹³⁸⁰

¹³⁷⁵ Vgl. insbesondere Janssen, NWB 2008 Fach 4, 5239 (5247), der den internen Betriebsvergleich als „gewissermaßen der Idealfall“ bezeichnet.

¹³⁷⁶ BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), BStBl I 2002, 972 (Rz. 20); BFH, Urteil v. 25.2.1958 (I 337/56 U) BStBl III 1958, 229–231 (230) (=BFHE 66, 596); Janssen, vGA, Rn. 1160; Spitaler/Niemann, Rn. 218 ff.; Tänzer, BB 2004, 2757 (2757).

¹³⁷⁷ Wenn auch nur mit Einschränkungen: vgl. etwa BFH, Urteil v. 14.7.2004 (I R 111/03) BStBl II 2005, 307–309 (308 f.) (=BFHE 206, 437); Evers/Näser/Grätz, Rn. 16, 246 f.; weniger skeptisch Janssen, vGA, Rn. 1161 f.

¹³⁷⁸ Bei den mitgliedlosen Stiftungen kann es diese Unterscheidung prinzipiell nicht geben, sofern man nicht § 55 Abs. 3 AO diesbezüglich in seiner Reichweite ausweiten möchte.

¹³⁷⁹ Selbst der Vergleich zwischen oberster Leitungsebene in Gestalt der Organe und leitenden Angestellten zeitigt bei NPO andere Ergebnisse als bei gewöhnlichen Unternehmen: vgl. einerseits Evers/Näser/Grätz, Rn. 16, 246 f.; Janssen, vGA, Rn. 1161 f.; P. Zimmermann, DB 2003, 786 (790), nach denen leitende Angestellte durchweg in etwa die Hälfte dessen verdienen, was Geschäftsführer erhalten und andererseits Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (103 bzw. 119) mit deutlich geringeren Unterschieden.

¹³⁸⁰ Siehe hierzu genauer sogleich C.IV.3.e, S. 277.

Hinzu kommt noch eine weitere Einschränkung. Nach der allgemein anerkannten Hierarchie der Vergleichswinkel widerlegt ein erfolgreicher interner Betriebsvergleich im Rahmen der vGA eine gesellschaftliche Veranlassung derart, dass eine Überprüfung der allgemeinen Üblichkeit im Rahmen des externen Betriebsvergleichs entbehrlich wird.¹³⁸¹ Dies kann aber dann nicht überzeugen, wenn die Vergütungskultur in der Körperschaft rein objektiv mit gemeinnützigen Vorgaben nicht vereinbar ist. Insbesondere in kritischen Grenzfällen, in denen dieser objektive Verstoß nicht offensichtlich und daher abstrakt feststellbar ist, muss ohnehin der externe Betriebsvergleich aufgrund seiner konzeptionell höheren Allgemeingültigkeit zur Feststellung herangezogen werden. Daher vermag der interne Betriebsvergleich im Kontext steuerbegünstigter Körperschaften ohnehin nur dann eine Rolle zu spielen, wenn man unterstellen kann, dass die sonstigen Organwalter und höheren Angestellten – durch die Finanzverwaltung anerkanntermaßen – mit den Vorgaben der AO vereinbare Vergütungen erhalten, weil sich der Vergleich dann auf eine objektive Grundlage stützt. Mit guten Gründen lässt sich daher auch vertreten, dass der betriebsinterne Fremdvergleich im Kontext von gemeinnützigen Körperschaften keinerlei Relevanz besitzt.¹³⁸²

b. Externer Betriebsvergleich

aa. Allgemein

Ist ein innerbetrieblicher Vergleich aus den Umständen nicht ergiebig, erfolgt die Bestimmung der Angemessenheit in Form des *externen Betriebsvergleichs*.¹³⁸³ Hierbei wird ein Vergleich zur Vergütungssituation solcher Körperschaften gezogen, die dem eigentlichen Betrachtungsobjekt strukturell ähnlich sind.¹³⁸⁴ Da das Auffinden adäquater Vergleichsgesellschaften regelmäßig einen nicht zu überschätzenden Aufwand darstellt und die Angemessenheit der dort vorherrschenden Vergütungsstrukturen bei nur wenigen Vergleichsobjekten auch schlichtweg unterstellt werden muss, ist es allgemein anerkannt, hierzu einschlägige Vergütungsstudien und Gehaltsstrukturuntersuchungen zu Rate zu ziehen, die aufgrund einer

¹³⁸¹ Dies lässt sich damit begründen, dass sich die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis damit hinreichend ausschließen lässt: BFH, Urteil v. 14.7.2004 (I R 111/03) BStBl II 2005, 307–309 (308) (=BFHE 206, 437); Janssen, NWB 2008 Fach 4, 5239 (5248).

¹³⁸² So jedenfalls für Fremdorgane Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (184 f.); a.A. anscheinend FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (267 [Rz. 66]).

¹³⁸³ Evers/Näser/Grätz, Rn. 17, 248; Tänzer, BB 2004, 2757 (2757); sowie ausführlich Janssen, vGA, Rn. 1163; M. Orth, DStJG 26 (2003), 177–228 (213) m.w.N. Kritisch demgegenüber aus faktischen Beschränkungen – insbesondere der Informationsbasis – aber Spitaler/Niemann, Rn. 211 ff.

¹³⁸⁴ Allgemein zu dieser Mechanik: Böhmer, S. 88 ff.; Evers/Näser/Grätz, Rn. 248 ff.; Janssen, vGA, Rn. 1163 ff.; Kirchhain, DB 2014, 1831 (1835 f.); Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (40 f.); Neumann, in: Rödder/Herlinhaus/Neumann-KStG, § 8 Rn. 233 f.; P. Zimmermann, DB 2003, 786 (790).

entsprechend repräsentativen Datengrundlage eine erhöhte Aussagekraft besitzen.¹³⁸⁵ Teilweise kommen zudem entsprechende (betragsmäßige) Auflistungen der Finanzverwaltung in Betracht, welcher naturgemäß eine ungleich bessere Datenlage zur Verfügung steht.¹³⁸⁶

Allerdings muss auch bei der Auswahl der entsprechenden Studien Rücksicht auf die Eigenarten der jeweiligen Körperschaft genommen werden, um aussagekräftige Ergebnisse zu erhalten. Dazu gehört beispielsweise, dass nicht ein weltweiter Vergleich aller – oder auch nur aller ähnlichen – Rechtsformen zugrunde gelegt wird, sondern primär ein deutscher Maßstab herangezogen wird.¹³⁸⁷ Selbst der gesamtdeutsche Durchschnitt ist aufgrund der stark divergierenden Ausgestaltung der jeweiligen Unternehmen keine letztgültig belastbare Größe. Die verglichenen Körperschaften müssen in ihrer Erscheinungsform der untersuchten vergleichbar sein, was regelmäßig dazu führen dürfte, dass bestimmte Filter, etwa die Größe der Körperschaft oder ihre Rechtsform, vorgeschaltet werden. Eine Studie muss also eine belastbare Balance finden zwischen wertender Einschränkung des Betrachtungswinkels und einer verbleibenden Quantität der Datengrundlage, die eine Verallgemeinerbarkeit gewährleistet.¹³⁸⁸ Sollte eine solche Datenlage nicht zur Verfügung stehen, ist unter Umständen eine mit diesen Kriterien eigens in Auftrag gegebene Studie oder ein entsprechendes Gutachten eine effektive, wenngleich nicht überlegen aussagekräftige und mitunter kostspielige Lösung.¹³⁸⁹ Aufgrund der Eigenart der Angemessenheitsprüfung als Schätzung ist es allerdings letztlich ebenso möglich, bestehende (unpassende) Vergleichsdaten als Anhaltspunkt zu nehmen, und

¹³⁸⁵ Aus der jüngeren Rspr. etwa BFH, Urteil v. 18.12.2002 (I R 85/01) BFH/NV 2003, 822–824 (823); zudem BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), BStBl I 2002, 972 (Rz. 21): „Ein externer Betriebsvergleich lässt sich i.d.R. nur unter Heranziehung von nach den Regeln der wissenschaftlichen Statistik erstellten neutralen Gehaltsuntersuchungen führen.“; außerdem Evers/Näser/Grätz, Rn. 249 f.; sehr detailliert und anschaulich Janssen, vGA, Rn. 1173 ff.; Tänzer, GmbHR 2003, 754 (754).

¹³⁸⁶ Zu denken wäre hier insbesondere an die zur Vereinfachung für Fälle der vGA entwickelte sog. *Karlsruher Tabelle*; aktuelle Fassung: OFD Karlsruhe VfG. v. 3.4.2009 (S 274.2/84 – St 221), BeckVerw 237510. Diese (bzw. deren Vorgängerversion) auch außerhalb Baden-Württembergs heranziehend: FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 16.1.2008 (12 K 8312/04 B), DStRE 2008, 688–691 (690). Vgl. zusätzlich Kampermann, npoR 2017, 271 (273).

¹³⁸⁷ So selbst für for-profit AGs Kramarsch, ZHR 169 (2005), 112–123 (116 f.). Eine Anpassung an höhere Lebenshaltungskosten in Ballungsräumen oder im Vergleich Ost/West soll jedoch nach BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), BStBl I 2002, 972 (Rz. 17) prinzipiell nicht erfolgen, was als versorgungsmäßiger Vergütungsaspekt ohne unmittelbaren Leistungsbezug im gemeinnützigen Kontext aber ohnehin mit erhöhtem Begründungsaufwand verbunden wäre.

¹³⁸⁸ BFH, Urteil v. 18.12.2002 (I R 85/01) BFH/NV 2003, 822–824 (823); Evers/Näser/Grätz, Rn. 250; Janssen, vGA, Rn. 1174 f.

¹³⁸⁹ Siehe hierzu bereits BFH, Urteil v. 25.2.1958 (I 337/56 U) BStBl III 1958, 229–231 (231) (=BFHE 66, 596); keinen über Gehaltsstrukturuntersuchungen hinausgehenden Beweiswert: Hessisches FG, Urteil v. 18.1.2000 (4 K 3248/99) EFG 2000, 1032–1035 (1035); Evers/Näser/Grätz, Rn. 253 ff.; Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (44); Spitaler/Niemann, Rn. 225 ff. Zur grundsätzlichen Informationsasymmetrie, die sich aus der – aufgrund des Steuergeheimnisses nur einseitig nutzbaren – Datenlage der Finanzverwaltung selbst ergibt siehe dies., Rn. 213. Sofern bereits im Vorfeld ein individuelles Gutachten eingeholt wurde, sollten tunlichst die dort festgestellten Obergrenzen eingehalten werden: vgl. FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (270 [Rz. 109 ff.]).

diese durch sachgerecht bezifferte Auf- oder Abschläge auf die festgestellten Vergütungen an die Kennziffern der gegenständlichen Körperschaft anzupassen.¹³⁹⁰

bb. Entsprechende Anwendung im Rahmen der Gemeinnützigkeit

Es ist in weiten Teilen unnötig, einen – bereits konzeptionell – eigenständigen Fremdvergleichsmaßstab des Gemeinnützigkeitsrechts zu bilden und heranzuziehen, da der Fremdvergleichsmaßstab per se wie dargestellt kontextsensitiv ist, indem er auf *vergleichbare* Unternehmen abstellt. Hierbei dürfte in Bezug auf diese wertende Auswahl der zum Vergleich heranzuziehenden juristischen Personen deren Status als im Sinne der §§ 51 ff. AO steuerbegünstigt eine gewisse Rolle¹³⁹¹ spielen. Daher kann die Vergütung in – regelmäßig steuerbegünstigten – Stiftungen des bürgerlichen Rechts auch für gGmbH-Geschäftsführer unter Umständen aufschlussreicher sein, als der rechtsformspezifische Durchschnitt,¹³⁹² in dem die gGmbH naturgemäß merklich unterrepräsentiert ist, weil sie gegenüber der (im Normalfall profitorientierten) GmbH keine eigenständige Rechtsform darstellt.

Problematisch ist hierbei rein faktisch, dass entsprechende Studien, die sich auf den Dritten Sektor beschränken, bislang eher rar sind.¹³⁹³ Nicht nur aus diesem Grund muss es möglich sein – bei ansonsten bestehender, insbesondere größenmäßiger, Vergleichbarkeit – auch kommerzielle Unternehmen als Vergleichsmaßstab heranzuziehen.¹³⁹⁴ Als Hauptargument spricht hierfür, dass die Marktüblichkeit sich nicht an fiktiven Märkten orientieren kann, ein exklusiv drittsektorbezogener Arbeitsmarkt allerdings in der Realität nicht existiert und sich NPO in

¹³⁹⁰ Vgl. – auch zur lediglich eingeschränkten gerichtlichen Überprüfbarkeit eines solchen Vorgehens im Revisionsverfahren – BFH, Urteil v. 27.2.2003 (I R 46/01) BStBl II 2004, 132 (Rz. 24 [juris]): „Das FG ist zwar berechtigt und ggf. verpflichtet, solche Untersuchungen zu berücksichtigen; es kann aber gleichwohl zu dem Ergebnis kommen, dass die von ihm zu beurteilende Gestaltung Besonderheiten aufweist, die eine mehr oder weniger große Abweichung von den Untersuchungsergebnissen rechtfertigen.“

¹³⁹¹ Zu diesen rein faktischen, aber prägenden Umständen und deren Auswirkung auf die Kostenstruktur siehe anschaulich Kirchhain, DB 2014, 1831 (1836); Schulte/Buttgereit, FR 2014, 509 (512).

¹³⁹² Für die gGmbH explizit a.A. Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (186).

¹³⁹³ Insbesondere kommerzielle Anbieter (bspw. Kienbaum, BBE) haben keine drittsektorspezifischen Vergütungsstudien in ihr Standardprogramm aufgenommen. Angemessenheitsprüfung der Geschäftsführervergütung einer gGmbH vorrangig auf Grundlage einer (for-profit bezogenen) BBE-Studie aber bei FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (267 ff. [Rz. 70 ff.]). Aus wissenschaftlicher Warte gibt es verständlicherweise auch nur punktuelle und nicht über Jahre hinweg aktuell gehaltene Studien. Vgl. aber Helmig/Purtschert, (allgemein zu NPO, jedoch schwerpunktmäßig in der Schweiz); sowie spezifisch zu (deutschen) Stiftungen Sandberg/Mecking ; Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139.

¹³⁹⁴ Dafür jetzt – wenn auch nur i.R.e. obiter dictums – FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (267 [Rz. 68 f.]); außerdem zuvor schon Feick, ZSt 2007, 152 (154); Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (40 f.); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 21; Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (182, 186); Strahl, GmbH 2016, 1196; jedoch insofern gleichbedeutend mit staatlichen Einrichtungen: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 158; gänzlich kritisch Herfurth/Dehesselles, S&S 1/2000, 22 (22); ähnlich wohl D. J. Fischer, NWB 2015, 2602 (2608), der von einem „Branchenvergleich“ spricht.

vielen Bereichen tatsächlich gegen kommerzielle Konkurrenten im Kampf um die besten Arbeitskräfte behaupten müssen.¹³⁹⁵ Insbesondere ist der privatwirtschaftliche Horizont insofern in seinen zugrundeliegenden Wertungen zumindest nicht weniger naheliegend als der des öffentlichen Dienstes.¹³⁹⁶ Daher spricht einiges dafür, einen allgemeinen Vergleichsrahmen heranzuziehen, solange nicht doch spezifische Vergleichsdaten vorliegen und diese den Erkenntnissen des allgemeinen Fremdvergleichs widersprechen.¹³⁹⁷

Dabei ist es im Rahmen einer gerichtlichen Auseinandersetzung über die Angemessenheit einer Vergütung letztlich tatsächliche Aufgabe des Finanzgerichts, einen passenden Vergleichsmaßstab zu bestimmen – etwa durch Heranziehung einer passenden Vergütungsstudie – und diesen auf den konkreten Fall anzuwenden, auch indem dort gefundene Vergleichsgrößen an die Gegebenheiten des zu beurteilenden Falls angepasst werden. Dabei wird dem Finanzgericht aus der Perspektive des BFH prinzipiell ein breiter Ermessensspielraum eingeräumt, der im Rahmen einer Revision nur eingeschränkt überprüfbar ist.¹³⁹⁸

¹³⁹⁵ So ausdrücklich Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (40 f.); Schiffer, in: Schiffer-Beraterpraxis⁴, § 9 Rn. 114. Außerdem ergibt sich das Vorliegen einer belastbaren Datenlage dort verlässlich aus einer Vielzahl von Transparenzvorschriften, die insbesondere (bilanzierenden) Kapitalgesellschaften die Veröffentlichung ihrer Organvergütung auferlegen: vgl. nur § 285 Nr. 9a HGB. Aus der hieraus folgenden grundsätzlichen Verfügbarkeit dieser Daten ergibt sich zudem, dass ein rein hypothetischer Fremdvergleich in Gestalt des – in Fragen der Angemessenheit ohnehin wenig substanziellen – „gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ in Vergütungsfragen kaum jemals eine Rolle spielen kann: siehe nur Janssen, vGA, Rn. 1203 ff. Einen etwas anderen Ansatz vertreten Handy/Katz, *Journal of Comparative Economics* 26 (1998), 246–261 (248 ff., 251 f.), die nicht nur auf positive Effekte für das Ansehen der Körperschaft hinweisen, wenn Organwalter angeworben werden, die sich mit insofern unterdurchschnittlichen Löhnen zufriedengeben, sondern diesen zudem eine Wesensstruktur beimessen, die der gemeinnützigen Tätigkeit auch in sonstigen Belangen zuträglich sei.

¹³⁹⁶ Siehe zu letzterem genauer oben C.III.2.b, S. 255.

¹³⁹⁷ Allerdings attestiert beispielsweise die Studie von Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (129 ff.) genau solche merklichen Unterschiede zwischen der Vergütung in gemeinnützigen Stiftungen und der in der Privatwirtschaft. Für die USA und im internationalen Vergleich ebenso: Handy/Katz, *Journal of Comparative Economics* 26 (1998), 246–261 (250 f.) m.w.N. Eine andere internationale Studie kommt (anhand der Betrachtung von Mikrofinanz-Institutionen) zu dem Ergebnis, dass sich zwar non- und for-profit-Vergütungsstrukturen im Mittel grundsätzlich ähneln. Die Ausprägungen innerhalb der (untersuchten) Gruppe der NPO allerdings eine solche Heterogenität aufweisen, dass diese kaum als fassbare – und damit vergleichbare – Gruppe zu definieren sei: Beisland/Mersland, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 48 (2014), 652 (666 f.).

¹³⁹⁸ Also regelmäßig nur, ob das FG alle maßgeblichen Umstände berücksichtigt und diese ohne Denkfehler oder Verstoß gegen allgemeine Erfahrungssätze ausgewertet hat. Besonders anschaulich (bzgl. der Berücksichtigung von Gehaltsstrukturuntersuchungen i.R.e. vGA-Prüfung) BFH, Urteil v. 27.2.2003 (I R 46/01) BStBl II 2004, 132 (Rz. 24 [juris]): „Das FG ist zwar berechtigt und ggf. verpflichtet, solche Untersuchungen zu berücksichtigen; es kann aber gleichwohl zu dem Ergebnis kommen, dass die von ihm zu beurteilende Gestaltung Besonderheiten aufweist, die eine mehr oder weniger große Abweichung von den Untersuchungsergebnissen rechtfertigen.“ Vgl. außerdem spezifisch zur Angemessenheit i.R.d. Gemeinnützigkeit Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (185, 191) m.w.N.

Ergänzend ist noch anzumerken, dass bei Vergütungsstudien aufgrund der großen Streuung der einzelnen Vergütungswerte aus statistischer Warte der ausgewiesene Median – oder zumindest andere empirische Quantile – regelmäßig eine weitaus besser belastbare Größe darstellt als das durch große Schwankungen verzerrte arithmetische Mittel.¹³⁹⁹

c. Zusammenfassung

Damit ist der Fremdvergleich auch im gemeinnützigen Kontext der vorherrschende Maßstab zur Bewertung der (Un-) Angemessenheit von Organvergütungen. Allerdings muss dieser in mancherlei Hinsicht konkretisiert werden, um etwa die entsprechenden Vergleichsgrößen bilden zu können, da der Maßstab nach überwiegender Auffassung aus seinem originären Kontext der vGA isoliert lediglich *entsprechend* heranzuziehen und damit anzupassen ist.

4. Verrechnungspreise

Bei einem Leistungsaustausch zwischen Körperschaften, bei dem die steuerbegünstigte Körperschaft selbst Empfängerin einer Vergütung ist, reicht nach Auffassung der Rechtsprechung und Finanzverwaltung – jedenfalls sofern diese Zuflüsse einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (oder Betrieb gewerblicher Art) zuzuordnen sind – ein lediglich kostendeckendes Entgelt nicht aus, es muss zusätzlich ein (der Höhe nach marktüblicher) Gewinnaufschlag erhoben werden.¹⁴⁰⁰ Daraus ließe sich folgern, dass diese Herangehensweise auch außerhalb

¹³⁹⁹ So auch prinzipiell FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (267 ff. [Rz. 73 ff.]), das sich allerdings ohne nähere Begründung zur quasi unwiderleglichen Bejahung einer Unangemessenheit an einer Verortung der Vergütung oberhalb des oberen Quartils (d.h. dem 0,75-Quantil) orientiert; Kritik daran bei Kampermann, npoR 2017, 271 (272 f.).

¹⁴⁰⁰ Vgl. zu Gewinnaufschlägen im Kontext der Gemeinnützigkeit BFH, Urteil v. 27.11.2013 (I R 17/12) BStBl II 2016, 68–74 (72) (=BFHE 244, 194); Kümpel, FR 2014, 51 (53 ff.). Ablehnend aber zu Recht – u.a. mit Verweis auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die allein an Einzelmerkmalen der Zweckbetriebseigenschaft scheitern (z.B. §§ 65 Nr. 3, 68 Nr. 3 lit. c, 68 Nr. 9 Satz 1 AO), und daher als steuerpflichtige *Zweckverwirklichungsbetriebe* zu bewerten sind – v. Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann, § 55 AO Rn. 25 f., 96; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.32; Kirchhain, DB 2014, 1831 (1834 f.); Gewinnaufschlag nur bei BgA und auch dort nur i.d.R.: Weitemeyer, FR 2009, 1 (5 ff.); so jetzt auch – obiges Urteil insofern einschränkend – AEAO Nr. 2 (Satz 5) zu § 55 Abs. 1 Nr. 1: „Bei steuerbegünstigten Einrichtungen ist aufgrund der fehlenden Gewinnorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags in der Regel nicht marktüblich.“; vgl. dazu Hüttemann, DB 2016, 1338 (1339): „(partieller) Nichtanwendungserlass“, sowie Kirchhain, DStR 2016, 505 (506 f.). Anders sieht dies die herrschende Auffassung ohnehin seit jeher beim Mitgliedergeschäft von Verein und Genossenschaft – gegenüber den Mitgliedern müssen Entgelte keinen Gewinnaufschlag beinhalten: BFH, Urteil v. 11.10.1989 (I R 208/85) BStBl II 1990, 88–89 (89) (=BFHE 158, 388); ders., Urteil v. 19.8.1998 (I R 21/98) BStBl II 1999, 99–101 (100 f.) (=BFHE 187, 18); Kirchhain, DB 2014, 1831 (1837); Schulte/Buttgereit, FR 2014, 509 (511); Weitemeyer, FR 2009, 1 (6) m.w.N.

des Phänomens der Personalgestellung einen eigenständigen und abweichenden Angemessenheitsmaßstab darstellt, der isoliert für die – nicht zwangsläufig dieser Thematik unterfallende – Frage der Organvergütung relevant sein kann.¹⁴⁰¹

Bei aller Angreifbarkeit der Auffassung einer Notwendigkeit von Gewinnaufschlägen sowie fehlender Vergleichbarkeit der gegenständlichen Leistungsbeziehungen mit einer Organvergütung scheitert der zusätzliche Erkenntnisgewinn aus diesem mutmaßlich konkurrierenden Maßstab derweil schon auf einer grundsätzlicheren Ebene. Der für diese – regelmäßig konzerninternen – Leistungsbeziehungen herangezogene Maßstab lehnt sich aufgrund seiner Regelungsmaterie inhaltlich an die Kodifizierung des *dealing-at-arm's-length*-Prinzips des internationalen Steuerrechts in § 1 Abs. 1 AStG an.¹⁴⁰² Dieser ist jedoch im Kern als Ergebnis jahrelanger wechselseitiger Bezugnahme prinzipiell heute nichts wesentlich anderes als der ebenfalls im Rahmen der vGA herangezogene (außerbetriebliche) Fremdvergleich, auch wenn er – vgl. S. 4 – in seiner Wirkung über diesen hinausgehen kann.¹⁴⁰³

Dies zeigt sich einerseits bereits daran, dass Satz 1 einen Fremdvergleichsgrundsatz dahingehend definiert, dass Einkünfte so anzusetzen sind, „wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären“, auch wenn dies nicht zwingend bedeuten muss, dass damit ein gänzlich einheitliches Verständnis dieses Begriffes zugrunde gelegt werden muss. Andererseits wird diesem Vergleich in Satz 3 zudem der Maßstab eines Handelns „nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter“ beigeordnet.¹⁴⁰⁴ Zwar konkretisiert Abs. 3 den Fremdvergleich – speziell in Bezug auf eine Priorität des tatsächlichen vor dem hypothetischen Fremdvergleich und auf die Behandlung von Bandbreiten¹⁴⁰⁵ –, andererseits unterscheiden sich diese Darlegungen überwiegend nicht von der vorherrschenden Auffassung zum vGA-Fremdvergleich. Teils sind sie zudem – dem ertragsteuerlichen Blickwinkel entsprechend – auf die Lieferung von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen durch die Körperschaft selbst ausgerichtet und erhellen insoweit nicht die Frage angemessener Organvergütung aus Sicht der NPO.¹⁴⁰⁶

Daher dürfte sich ein Erkenntnisgewinn höchstens aus einer Erweiterung potentiell einschlägiger Judikatur ergeben, die allerdings faktisch schon allein dadurch begrenzt wird, dass Entscheidungen, die sich aufgrund grenzüberschreitender Sachverhalte auf § 1 AStG stützen und

¹⁴⁰¹ So wohl – jedenfalls für verbundene Unternehmen – Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 22 mit Verweis auf BMF-Schreiben v. 23.2.1983 (IV C 5–S 1341–4/83), BStBl I 1983, 218.

¹⁴⁰² Frotscher, DStJG 20 (1997), 205–249 (232); Kirchhain, DB 2014, 1831 (1836).

¹⁴⁰³ Vgl. zu diesem Verhältnis genauer BMF-Schreiben v. 13.10.2010 (IV B 5–S 1341/08/10003) BStBl I 2010, 774 (Rn. 8, 149, 182 f.) sowie Bilsdorfer, S. 24 f., 114 f.; P. Fischer, DStZ 1997, 357 (357); Kaminski, in: Strunk/Kaminski/Köhler, § 1 AStG Rn. 23 ff. (Lfg. 27 Oktober 2011); Kirchhain, DB 2014, 1831 (1832); Neumann, S. 11 ff.; Pohl, in: Blümich 139, § 1 AStG Rn. 35 ff. (Lfg. 138 August 2017); Stollenwerk, S. 85, 123 ff. m.w.N. Zu weiteren Unterschieden auf der Rechtsfolgende (Unwiderlegbarkeit) ders., S. 87.

¹⁴⁰⁴ Diese Verknüpfung geht vornehmlich auf den Hilfsgriff von Wassermeyer, DB 1994, 1105 (1108 f.) zurück, der diesen damals dort bereits bestehenden Maßstab aus dem AStG zur vGA-Prüfung herangezogen hat, weil er das abstrakt entwickelte „Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ als gedankliches Konstrukt ohne Rechtsgrundlage ablehnte.

¹⁴⁰⁵ Siehe dazu nur Pohl, in: Blümich¹³⁹, § 1 AStG Rn. 74 ff. (Lfg. 138 August 2017).

¹⁴⁰⁶ Insofern zeigt sich hier die nicht analogisierbare Eigenschaft als „Ausnahmebestimmung für Auslandsbeziehungen“: so BFH, Beschluss v. 26.10.1987 (GrS 2/86) BStBl II 1988, 348–357 (355) (=BFHE 151, 523); außerdem Schaumburg, in: Schaumburg-IntStR, Rn. 21.159 f.

dabei mit gemeinnütziger Tätigkeit vergleichbare Konstellationen aufweisen, als Folge der rigiden Haltung der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers bezüglich grenzüberschreitender Gemeinwohl­tätigkeit eher Seltenheitswert haben dürften.

IV. Wertbildende Faktoren

Wie bereits im Kontext der Aktiengesellschaft dargelegt, ist ein objektiv und spezifisch berechenbares *iustum pretium* nicht existent. Es gibt nicht die eine allein richtige Vergütungsbandbreite, geschweige denn den einen exakten Einzelwert für die untersuchte Tätigkeitskonstellation. Korrekterweise handelt es sich daher bei der Festlegung der Obergrenzen technisch stets um eine Schätzung.¹⁴⁰⁷ Die Eigenart als Schätzung entbindet jedoch gerade nicht von der Pflicht, diese auf belastbare Anhaltspunkte und wertende Faktoren zu stützen, welche sich nur schwer verallgemeinernd vorhersehen lassen und sich regelmäßig erst aus den konkreten Umständen des Einzelfalls ergeben.¹⁴⁰⁸

Letztlich lässt sich festhalten, dass sich die angemessene Vergütung erst aus der Gesamtschau aller Determinanten¹⁴⁰⁹ ergibt, die einen nachvollziehbaren Einfluss auf die Art und Weise der Organtätigkeit darstellen können, deren synallagmatisches und damit – erst recht im Kontext der gemeinnützigen Mittelverwendung – *wertadäquates* Spiegelbild wiederum die hierfür erhaltene Vergütung ist. Auch wenn sich die potentiellen Bestimmungsgrößen aufgrund ihrer denkbaren Fülle nicht erschöpfend auflisten lassen, so gibt es dennoch einige Themenkomplexe und Oberbegriffe, anhand derer sich die konkret einschlägigen Bemessungshilfen brauchbar festmachen lassen.¹⁴¹⁰ Die zwei Hauptströme dieser Faktoren knüpfen einerseits an die vergütete Person, andererseits an die vergütende Körperschaft und die dort vorzunehmenden Tätigkeiten an, auch wenn es im Hinblick auf die konkrete Anstellungsposition einen Überschneidungsbereich zwischen Körperschaft und Person gibt.¹⁴¹¹

¹⁴⁰⁷ Bei nur geringen Abweichungen gehen die Schätzungen des Steuerpflichtigen im Zweifel vor: BFH, Urteil v. 25.2.1958 (I 337/56 U) BStBl III 1958, 229–231 (230 f.) (=BFHE 66, 596); ders., Urteil v. 28.6.1989 (I R 89/85) BStBl II 1989, 854–857 (855 f.) (=BFHE 157, 408); ders., Urteil v. 4.6.2003 (I R 24/02) BStBl II 2004, 136–139 (138) (=BFHE 202, 494); Tänzler, BB 2004, 2757 (2757); P. Zimmermann, DB 2003, 786 (788).

¹⁴⁰⁸ Vgl. etwa die Listung bei BFH, Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (64 f.) (=BFHE 165, 484) bzw. BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), BStBl I 2002, 972 (Rz. 10 ff.); sowie allgemein § 162 Abs. 1 S. 2 AO, wonach „alle Umstände zu berücksichtigen [sind], die für die Schätzung von Bedeutung sind“.

¹⁴⁰⁹ Tänzler, BB 2004, 2757 (2758) spricht auch von „Einflussfaktoren“; Evers/Näser/Grätz, Rn. 28 ff. sprechen von „Einflußgrößen“. Auch eine Bezeichnung als „typisierende Anhaltspunkte“ ist sachgerecht: P. Zimmermann, DB 2003, 786 (788).

¹⁴¹⁰ Siehe etwa die Auflistungen bei Feick, ZSt 2007, 152 (154); Helmig/Purtschert, S. 25 ff.; Krönes, VM 3/2004, 32 (33); Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (42 f.); Tänzler, GmbHR 2003, 754 (754 f.); vgl. demgegenüber Brandl u.a., ZfP 2006, 356 (358 ff.); aus der vGA-Judikatur und Verwaltungspraxis ebenfalls erhellend Janssen, vGA, Rn. 1187; zudem aus internationalem Blickwinkel Gemeinhardt/Werner, Nonprofit World 13 (1995), 52–54; Gray/Benson, Nonprofit Management and Leadership 13 (2003), 213–227; Oster, Nonprofit Management and Leadership 8 (1998), 207–221; Werner/Gemeinhardt, Compensation and Benefits Review 27 (1995), 53–60.

¹⁴¹¹ Ein Paradebeispiel für dieses Zusammenspiel ist FG Münster, Urteil v. 3.3.2009 (9 K 5195/04 K,G,F) juris, Rz. 68. Dort erhielt ein FH-Präsident für eine Übergangszeit bis zur Amtsaufnahme

Dabei könnte man sich auf den Standpunkt zurückziehen, dass diese ganzen Faktoren letztlich alle nur Ausdruck der dahinterstehenden Verantwortung oder der aus ihnen folgenden Anforderungen an den Organwalter sind.¹⁴¹² Vergütet werden nicht wie bei einem Werkvertrag die hohen Umsätze selbst, sondern beispielsweise die aus ihnen folgenden erhöhten Anforderungen im Bereich der Logistik und Organisation sowie etwaige gesteigerte Personalverantwortung. Dennoch können diese konkreten Ausprägungen im Kontext der Ermittlung eines angemessenen Gehalts hilfreicher sein als die abstrakten Variablen Verantwortung und Anforderung, weil sich letztere weder praktikabel bemessen noch vergleichen lassen.¹⁴¹³ Die im Folgenden dargestellten Determinanten sind weder abschließend noch – ihrer Funktion im Rahmen der Bestimmung eines Typusbegriffs entsprechend – im Einzelnen immer allesamt zwingend zu berücksichtigen. Insbesondere steht es den Körperschaften frei, die einzelnen Faktoren gegeneinander zu gewichten und spezifische Bewertungsschwerpunkte festzulegen, die eigenen Philosophien und Herangehensweisen gemäß die Konzeption eines individuellen Vergütungssystems ermöglichen.¹⁴¹⁴

1. Funktion dieser Bestimmungsmechanismen

Die folgenden Determinanten weisen eine doppelte Dimension auf, namentlich eine absolute und eine relative, die in unterschiedlichen Funktionszusammenhängen zum Tragen kommen. Zunächst helfen diese Einflussgrößen bei der Bestimmung einer angemessenen Vergütung im Zuge der Vergütungsverhandlungen. Anhand feststellbarer Gegebenheiten lässt sich im Idealfall ein abstrakter Gegenwert der erwartbaren Anforderungen an den Vergütungsempfänger bemessen, der zumindest extreme Ausreißer bei der Entlohnung vermeiden lässt.¹⁴¹⁵

Daneben üben diese Kennzahlen eine Funktion im Rahmen des – seiner Natur nach relativen – Fremdvergleichs aus, indem sie die Eigenarten der Tätigkeitswirklichkeit dergestalt umreißen, dass sie sozusagen als Maßstab einer Vergleichbarkeit zwischen Vergütungsempfängern

seines Nachfolgers 20.000 DM monatlich dafür, dass er nach eigener Angabe nur noch „Urkunden ausgehändigt und Hände geschüttelt“ habe. Das FG befand jedoch 10.000 DM (im späteren Verlauf 5.000 DM [Rz. 80]) hierfür noch als angemessen, weil es sich nur um eine kurze Übergangszeit handelte und der Professor in der Kontinuität seines Renommées und seiner Beziehungen sowie in Form der dennoch abstrakt fortbestehenden Gesamtverantwortung als Geschäftsführer der Fachhochschule einen angemessenen Gegenwert bot. Als zusätzlicher Faktor kann auch die Gesamtsituation am Arbeitsmarkt oder in der gegenständlichen Branche einen gewissen Einfluss auf die Vergütung haben: vgl. Evers/Näser/Grätz, Rn. 65; Spitaler/Niemann, Rn. 42; Werner/Gemeinhardt, *Compensation and Benefits Review* 27 (1995), 53–60 (54, 58 f.).

¹⁴¹² Tänzer, *GmbHR* 2003, 754 (754); Spitaler/Niemann, Rn. 43; P. Zimmermann, *DB* 2003, 786 (788).

¹⁴¹³ Ähnlich auch Evers/Näser/Grätz, Rn. 64.

¹⁴¹⁴ Diese können verschiedenen betriebswirtschaftlichen Zwecken dienen, etwa der Motivation, Selektion oder Koordination der betroffenen Angestellten: Brandl u.a., *ZfP* 2006, 356 (358 ff.); Krönes, *VM* 3/2004, 32 (38 f.); Winter, *DBW* 1997, 615.

¹⁴¹⁵ Vgl. etwa Gemeinhardt/Werner, *Nonprofit World* 13 (1995), 52–54 (54). Dies ändert derweil technisch nichts an der soeben erarbeiteten Eigenart dieser Bestimmung als Schätzung. Siehe auch BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), *BStBl I* 2002, 972 (Rz. 11 ff.), wo diese Kriterien auf einer Vorstufe zum Fremdvergleich verortet werden.

fungieren können.¹⁴¹⁶ Dies kann entweder im Vorfeld bei der Selektion der Erhebungsparameter des externen Betriebsvergleichs einfließen, oder eine von den daraus folgenden empirischen Befunden abweichende Korrektur bei der Bestimmung der konkret angemessenen Höhe argumentativ rechtfertigen. Damit sind diese Mechanismen keine Alternative zum Fremdvergleich, sondern sind mit ihm vereinbar und in diesen integrierbar, auch wenn sie zusätzlich einen eigenständigen Wert für die Vergütungsbemessung haben können.

2. Personenbezogene Faktoren

Zunächst einmal liegt nahe, dass die Eigenschaften der Person des Vergütungsempfängers als persönlich zur Tätigkeit Verpflichtetem eine gewichtige Rolle in der Bemessung des (Gegen-) Werts seiner Aktivitäten spielen sollten.¹⁴¹⁷ Die dem Organwalter anhaftenden Eigenschaften und Qualifikationen lassen in aller Regel Rückschlüsse bzw. Prognosen auf entsprechende Leistungen zu, die derartige Fähigkeiten mit sich bringen, weswegen insbesondere im Vorhinein – also etwa dem Zeitpunkt des Vertragsschlusses und damit dem auch retrospektiv allein rechtlich relevanten Bewertungszeitpunkt *ex ante* – verhältnismäßig belastbare Annäherungen an den Wert der späteren tatsächlichen Tätigkeitsbeiträge möglich sind.¹⁴¹⁸

a. Ausbildung

Ein wichtiges wertbildendes Merkmal ist die Ausbildung der Organperson.¹⁴¹⁹ Allerdings ist etwa ein Hochschulabschluss regelmäßig eher eine notwendige Voraussetzung, um überhaupt

¹⁴¹⁶ Sehr anschaulich – und nah am Wortlaut des § 162 Abs. 1 S. 2 AO – („Besondere zu berücksichtigende gehaltssteigernde Umstände“): Hessisches FG, Urteil v. 18.1.2000 (4 K 3248/99) EFG 2000, 1032–1035 (1034 f.); sowie Janssen, vGA, Rn. 1187; Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (42 f.).

¹⁴¹⁷ Brandl u.a., ZfP 2006, 356 (364 f.) bezeichnen Modelle mit einem Schwerpunkt auf diesen Parametern – in Anlehnung an v. Eckardstein, ZfbF 38 (1986), 247–269 – als „*personenzentriert*“; vgl. auch Sandberg/Mecking, ZSt 2008, 139 (140).

¹⁴¹⁸ Daher wird laut Hoffmann-Becking, NZG 1999, 797 (798) in § 87 Abs. 1 AktG auch ganz bewusst nicht auf die Leistung, sondern auf die Aufgaben des Vorstands abgestellt, weil sich diese Norm primär auf den Zeitpunkt der Anstellung bezieht. Interessant ist in diesem Kontext, dass im Rahmen der Studien von Sandberg/Mecking, ZSt 2008, 139 (140 f.); bzw. Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (99) jeweils etwa 40 % der befragten Stiftungen die Leistung selbst als ein Kriterium der Bemessung von Festvergütung (!) zumindest für Vorstände benennt, noch vor Berufserfahrung und Ausbildung. Ob dies auch für die erstmalige Vergütungsabrede bei der Einstellung gilt und wie sich diese bemessen soll, oder ob die anderen Parameter zumindest indiziell herangezogen werden, bleibt unklar.

¹⁴¹⁹ Gemeinhardt/Werner, Nonprofit World 13 (1995), 52–54 (53); Gray/Benson, Nonprofit Management and Leadership 13 (2003), 213–227 (215, 219); Helmig/Purtschert, S. 30; Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (42, 44); Tänzer, GmbHR 2003, 754 (755); Werner/Gemeinhardt, Compensation and Benefits Review 27 (1995), 53–60 (54); zur signifikanten empirischen Korrelation zwischen unterschiedlichen Ausbildungsgraden und der Gesamtvergütung von Stiftungsvorständen siehe Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (104 f.); skeptisch aber Spitaler/Niemann, Rn. 41.

eine vergütete Organstellung eingeräumt zu bekommen.¹⁴²⁰ Darüber hinaus dient die Vorbildung kaum einer weiteren Ausdifferenzierung innerhalb dieser regelmäßig vergleichbar gut ausgebildeten Organmitglieder, zumal mit noch höher gesteigertem Ausbildungsgrad in aller Regel eher eine für die Geschäftsführung weniger gefragte Spezialisierung zunehmen dürfte.¹⁴²¹ In Bezug auf die Fähigkeiten des Vergütungsempfängers zählt hierbei zudem allein die auf dieser Ausbildung fußende konkrete Leistung für die gemeinnützige Körperschaft, nicht jedoch die ansonsten erhaltene Vergütung im eigentlichen Beruf, sofern keine Hauptamtlichkeit vorliegt.¹⁴²²

Daher ist die Vorbildung des Organwalters eher einseitig belastbar, weil sie zwar eine gewisse Leistung indizieren und damit eine dementsprechende Vergütung rechtfertigen kann. Insbesondere im Bereich spendensammelnder Körperschaften können aber auch Qualitäten gefragt sein, die sich in keiner gebräuchlichen Form der Ausbildung erwerben lassen, womit ein fehlender Ausbildungsgrad umgekehrt keine Vermutung gegen die passende Leistungsfähigkeit eines Organmitglieds zulässt.¹⁴²³

b. Einschlägige Berufserfahrung

Nicht nur als Grundlage für Referenzen, sondern auch als Ausweis einer unbestreitbar zweckgerechten Betätigung im gegenständlichen Bereich kann der Nachweis einschlägiger Berufserfahrung bedeutende Anhaltspunkte bieten.¹⁴²⁴ Die bisherigen Anstellungen und damit ver-

¹⁴²⁰ Evers/Näser/Grätz, Rn. 62 f.; Gemeinhardt/Werner, Nonprofit World 13 (1995), 52–54 (53); Werner/Gemeinhardt, Compensation and Benefits Review 27 (1995), 53–60 (54).

¹⁴²¹ Vgl. Gray/Benson, Nonprofit Management and Leadership 13 (2003), 213–227 (223). Allerdings gilt dies nach den Zahlen von Gemeinhardt/Werner, Nonprofit World 13 (1995), 52–54 (53); Werner/Gemeinhardt, Compensation and Benefits Review 27 (1995), 53–60 (54) zumindest nicht bis einschließlich eines Doktorgrads, der – trotz oder wegen der weitgehenden Unüblichkeit dieses Ausbildungsgrades in den die Datengrundlage darstellenden USA – eine signifikante Gehaltssteigerung mit sich bringt. Dies gilt nach diesen Feststellungen auch für einen Master- gegenüber einem Bachelorabschluss und zudem auch unabhängig von den konkreten Anforderungen an die Stelle. Auch eine – allerdings nicht fachfremde (siehe sogleich) – Überqualifikation schlägt sich also unmittelbar in der Vergütungshöhe nieder und ist alles andere als selten: Gemeinhardt/Werner, Nonprofit World 13 (1995), 52–54 (53); Werner/Gemeinhardt, Compensation and Benefits Review 27 (1995), 53–60 (55).

¹⁴²² Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 22 (Lfg. 144 April 2016). Virulent auch bei BFH, Beschluss v. 23.9.1998 (I B 82/98) BStBl II 2000, 320–325 (324) (=BFHE 186, 433); Dipl.-Informatiker als Geschäftsführer eines mildtätigen Vereins. Es ist natürlich nicht ausgeschlossen, dass im Einzelfall die Vergütung im „eigentlichen Beruf“ ein (nahezu) objektiver Ausweis der auch der Körperschaft in gleichem Maße zugutekommenden Befähigung des Organwalters ist.

¹⁴²³ Ähnlich selbst für for-profit GmbHs („Einwände gegen die Angemessenheit der Bezüge [...] können nicht mit dem Argument einer fehlenden Hochschulausbildung begründet werden“): Spitaler/Niemann, Rn. 41.

¹⁴²⁴ Allgemein zur Berufserfahrung als Einflusskriterium Evers/Näser/Grätz, Rn. 60 f.; Gemeinhardt/Werner, Nonprofit World 13 (1995), 52–54 (52); Helmig/Purtschert, S. 32; Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (44); Werner/Gemeinhardt, Compensation and Benefits Review 27 (1995), 53–60 (54); zur lediglich geringen empirischen Korrelation von Berufserfahrung und Gesamtvergütung von Stiftungsvorständen siehe aber Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139

bundenen Errungenschaften und Erfolge – oder zumindest ausbleibende nennenswerte Fehlschläge und Verfehlungen –, die sich in einer fortwährenden Anstellung niederschlagen, haben insbesondere für den Zeitpunkt der Einschätzung erwartbarer Leistungen bei Vertragsschluss ihre Bedeutung, wenn aufseiten der anstellenden Körperschaft noch keine eigenen Erfahrungen mit der Arbeitsweise des designierten Organmitglieds gesammelt wurden.¹⁴²⁵

Verstärkt bei spendensammelnden Körperschaften, aber auch bei gewissen Arten von operativer Zweckverfolgung kommt der Berufserfahrung noch eine weitere Bedeutung zu. In diesen Tätigkeitsfeldern sind persönliche Kontakte, individuelles Renommee und entsprechende Netzwerke ein bedeutendes Gut, das – wenn auch ungleich schwerer zu bemessen – regelmäßig ein beachtlicher Indikator für die Qualität der künftigen Arbeit wie auch für das Potential flexibler Reaktion auf veränderte Umstände ist.¹⁴²⁶

Allerdings ist das Kriterium der Berufserfahrung – jedenfalls in seiner empirischen Bewertung – anfällig für Störfaktoren¹⁴²⁷, da beispielsweise kausale Verknüpfungen mit dem bloßen Lebensalter schwer zu falsifizieren sind, persönliche Eigenschaften wie Anteilseignerschaft bei Kapitalgesellschaften oder Zugehörigkeit zu einer Stifterfamilie einen erheblichen Einfluss auf den Zeitpunkt der erstmaligen Berufung in ein Leitungsorgan sowie die dortige Verweildauer haben können und geschäftsführende Tätigkeiten nur in Einzelfällen überhaupt Berufsanfängern übertragen werden dürften.

Nur geminderte Aussagekraft dürfte die berufliche Qualifikation des Organwalters auch in solchen Konstellationen besitzen, in denen das Verhältnis zur Körperschaft weniger durch die (wenn auch unter Umständen daneben bestehende) Anstellung als vielmehr durch das korporative Verhältnis geprägt ist. Dies dürfte etwa bei Vorstandsmitgliedern von größeren Vereinen der Fall sein, die durch die Mitgliederversammlung primär aufgrund ihrer persönlichen Reputation zu Repräsentationszwecken gewählt wurden.¹⁴²⁸

(105). Zur demgegenüber „gefühlte“ großen Bedeutung der Berufserfahrung für die Vergütungspolitik aus Sicht der Stiftungen selbst siehe dies., in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (98 f.). Genau umgekehrt gestaltet sich dieser Widerspruch in Bezug auf das Geschlecht der Organperson: dies., in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (98 f., 106 f.); vertieft zur Empirie eines Gender Pay Gap im Kontext gemeinnütziger Stiftungen: Sandberg/Schneider/Voigt, ZöG 2017, 177 (183 ff.). Auch in Vergütungssystemen des öffentlichen Dienstes hat die Berufserfahrung – typischerweise (aber nicht ausschließlich) in Form der Dienstjahre – als Kriterium der Einordnung in die unterschiedlichen Besoldungsstufen das zuvor maßgebliche bloße Alter des Vergütungsempfängers abgelöst.

¹⁴²⁵ Vgl. hierzu nur Brandl u.a., ZfP 2006, 356 (364): „Es werden Aspekte des bisherigen Karriereverlaufs für Ad-Hoc-Einstufungsentscheidungen herangezogen.“

¹⁴²⁶ Siehe hierzu etwa FG Münster, Urteil v. 3.3.2009 (9 K 5195/04 K,G,F) juris, Rz. 38: „Der Kl.in sei jedoch daran gelegen gewesen, ‚den Mann zu haben‘ und damit auch dessen Netzwerke und Beziehungen.“ (ähnlich auch Rz. 68); Feick, ZSt 2007, 152 (154).

¹⁴²⁷ Vgl. Evers/Näser/Grätz, Rn. 60; Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (105).

¹⁴²⁸ So richtigerweise Dehesselles/Katzer/Zayoz, S. 32 f.

c. Rang und Hierarchie

Gewisse – insbesondere betriebsinterne – Abstufungen werden teils durch den Rang zwischen den oder innerhalb der geschäftsführenden Organe begründet.¹⁴²⁹ Ein Vorstandsvorsitzender erhält als *primus inter pares* mehr Geld als ein gewöhnliches Vorstandsmitglied, eine darunter angesiedelte Geschäftsführung durch leitende Angestellte ohne Organrang – immer vorausgesetzt, es handelt sich um einen insbesondere in zeitlicher Hinsicht vergleichbaren Tätigkeitsumfang – noch einmal weniger.¹⁴³⁰ Auch die Aufsichtsorganwähler erhalten in der Regel weniger als die aktive Geschäftsführung.¹⁴³¹ Zudem kann die Anzahl der simultan bestellten Organmitglieder oder die Existenz einer untergeordneten hauptamtlichen Geschäftsführung wiederum den Aufgabenkreis des Vorstands dergestalt entlasten, dass eine umgekehrte Differenzierung angezeigt ist.¹⁴³²

¹⁴²⁹ So etwa bei Evers/Näser/Grätz, Rn. 48 ff.; Helmig/Purtschert, S. 27; Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (42); Spitaler/Niemann, Rn. 45; Tänzer, GmbHR 2003, 754 (755). Brandl u.a., ZfP 2006, 356 (365 ff.) bezeichnen Modelle mit einem Schwerpunkt auf diesem Parameter als „funktionenzentriert“; vgl. auch Sandberg/Mecking, ZSt 2008, 139 (140). Dieses Merkmal befindet sich systematisch zwischen den personen- und den tätigkeitsbezogenen Faktoren, da das Innenhaben einer solchen Position oftmals Ausweis einer gewissen Seniorität, eines bestimmten Renommées oder einer besonderen persönlichen Eignung ist, sich aber in mindestens ebensolchem Maße auf organisatorische Zusatzanforderungen stützt.

¹⁴³⁰ Die Steigerungen durch den Vorstandsvorsitz sind aber wohl de facto eher vernachlässigbar: Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (101). Die Abstufung zur bloßen Geschäftsführung ist demgegenüber in der Realität deutlich signifikanter: Sandberg/Mecking, ZSt 2008, 139 (142 f.); Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (119); noch deutlicher die Zahlen (kommerzieller GmbHs) bei Evers/Näser/Grätz, Rn. 247. Eine Stellung als Vorgesetzter gegenüber gewöhnlichen Angestellten kann sich allerdings auch für die bloße Geschäftsführung positiv auf die Vergütungshöhe auswirken: Gemeinhardt/Werner, Nonprofit World 13 (1995), 52–54 (52); Werner/Gemeinhardt, Compensation and Benefits Review 27 (1995), 53–60 (56).

¹⁴³¹ Zumindest auf das Jahr gerechnet; die Vergütung für die einzelne Tätigkeitsstunde kann durchaus vergleichbar oder höher ausfallen, was in Bezug auf die Aufsichtsverantwortung auch nachvollziehbar ist. So erhielten die Aufsichtsratsvorsitzenden der Dax-Konzerne im Jahr 2014 durchschnittlich jeweils etwa 390.000 €, wobei die extreme Spanne von 141.500 bis 1.475.300 € reichte: Löhr, FAZ v. 22.4.2015, 22. Andererseits kann der aufgrund des Ausschüttungsverbots prinzipiell eher *stakeholder*-orientierte Ansatz in gemeinnützigen Körperschaften auch eine im Vergleich dazu deutlich reduzierte, wenn nicht gar – in Abgrenzung zur professionalisierten Geschäftsführung – ehrenamtliche Aufsichtstätigkeit rechtfertigen: Vogelbusch, npoR 2013, 130 (132 f.).

¹⁴³² Vgl. hierzu auch Evers/Näser/Grätz, Rn. 51 ff.; Spitaler/Niemann, Rn. 44 ff.; P. Zimmermann, DB 2003, 786 (788 f.); sowie BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), BStBl I 2002, 972 (Rz. 13). So wurden bei der Volkswagen-Stiftung im Jahr 2016 für die vier hauptamtlichen Mitglieder der Geschäftsführung (Generalsekretär und Abteilungsleiter) insgesamt 697.182 € (brutto) Lohn, für das als Vorstand agierende – aus vierzehn Mitgliedern bestehende – Kuratorium insgesamt lediglich 137.860 € „Aufwandspauschale“ (inkl. Reisekosten) aufgewendet; vgl. VolkswagenStiftung, Jahresbericht 2016, S. 72, 78. Neben dem offensichtlichen Unterschied in der zeitlichen Beanspruchung (d.h. drei Sitzungen im Jahr) hat auch die Anzahl der Kuratoriumsmitglieder einen gewissen Einfluss auf die Vergütung eines jeden Organmitglieds. Vgl. dazu anschaulich Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (187), der zudem darauf hinweist, dass dies aufgrund des Versorgungscharakters für Pensionszusagen anders ausfallen kann.

Auch wenn sich in Bezug auf den hier eingeschränkten Betrachtungswinkel der Organmitglieder weniger deutliche Differenzierungsmöglichkeiten ergeben als bei einer allgemeinen Angestelltenhierarchie, sind leichte Abstufungen dennoch denkbar.¹⁴³³

3. Tätigkeits- und körperschaftsbezogene Faktoren

Die konkrete Alltagswirklichkeit von Art und Umfang der individuellen Organtätigkeit lässt sich oftmals nur schwer antizipieren. Selbst ein Vergleich mit dem unmittelbaren Amtsvorgänger – sofern überhaupt vorhanden – muss zwangsläufig hinken, da die individuelle Herangehensweise eine erhebliche Abweichung bedingen dürfte.¹⁴³⁴ Folglich ist es unerlässlich, sich an mittelbaren Einflussfaktoren zu orientieren, die sich sicher bestimmen lassen und lediglich aufgrund der Notwendigkeit einer wertenden Einschätzung der Auswirkungen ihres nur mittelbaren Einflusses überhaupt dem Charakter einer Schätzung entsprechen. Diese beziehen sich ihrem Kern nach auf die Tätigkeit selbst, die jedoch aus dargelegten Gründen vor dem Hintergrund der juristischen Person selbst beleuchtet werden müssen, da hier verlässlich messbare Orientierungsgrößen vorhanden sind.¹⁴³⁵

a. Zeitlicher Umfang der Tätigkeit

Ein erster Anhaltspunkt ist der Umfang der Tätigkeit, welcher sich insbesondere in der durchschnittlich aufgewendeten Zeit für die Arbeit in der Körperschaft quantifizieren lässt. Sofern in einem Anstellungsvertrag eine konkrete Stundenzahl pro Monat oder Woche als geschuldet enthalten ist, so ist diese ein belastbarer – wenn auch nicht letztgültiger¹⁴³⁶ – Anhaltspunkt. Interessant ist in dieser Hinsicht, dass die Anzahl der Tätigkeitsstunden nicht bloß eine graduelle Aussagekraft besitzt, sondern dass sich hinter überwiegend unentgeltlicher, neben- oder hauptamtlicher (bzw. Teil- oder Vollzeit-) Beschäftigung typischerweise diametral unterschiedliche Vergütungskonzeptionen verbergen.¹⁴³⁷ Dass der zeitliche Umfang oftmals an und für sich bereits Ausfluss anderer tätigkeitsbezogenen Determinanten ist, oder zumindest gewichtige Interdependenzen bestehen, schadet der Bedeutung dieser Größe nicht, was insbesondere von ihrer verlässlich objektiven Bestimmbarkeit herrührt.

¹⁴³³ Ausnahme wäre lediglich die GmbH in ihrer gesetzlichen Grundform, wenn man eine Differenzierung zwischen Fremd- und Selbstgeschäftsführern nicht als sachgerecht erachtet, auch wenn dies empirisch dennoch signifikante Unterschiede mit sich bringt: Evers/Näser/Grätz, Rn. 32 ff. Diese hierarchische Abgrenzung spielt – einer Heranziehung im Rahmen des Betriebsvergleich entsprechend – eine gewichtige Rolle bei der internen Betrachtungsweise.

¹⁴³⁴ Höchstens die jeweiligen Arbeitszeiten lassen sich anhand des Vorgängers bzw. direkt aus dem Anstellungsvertrag zufriedenstellend beziffern und damit vergleichen: Feick, ZSt 2007, 152 (154).

¹⁴³⁵ Die folgende Auflistung ist beileibe nicht abschließend. Auch außergewöhnliche Faktoren können im Einzelfall die Höhe der angemessenen Vergütung erheblich beeinflussen. Vgl. bspw. zum *Verlust an „Privatheit“* durch ein öffentlichkeitswirksames Amt Dehesselles/Katzer/Zayoz, S. 34. Dies dürfte umgekehrt nicht gelten, wenn die Prominenz schon vor der Anstellung bestand.

¹⁴³⁶ Vgl. etwa die faktischen Abweichungen bei Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (101).

¹⁴³⁷ Besonders deutlich wird dies in den differenziert empirischen Feststellungen bei dies., in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (74 ff., 97).

Dabei kann die neben einer angeblich hauptamtlich ausgestalteten Anstellung (selbst unentgeltlich) ausgeübte Tätigkeit für andere Körperschaften umgekehrt indizieren, dass der Tätigkeitsumfang in Wahrheit geringer ist, sodass ein gewisser Abschlag vorzunehmen ist. Dies kann wiederum entbehrlich sein, wenn die anderweitige Tätigkeit der Hauptanstellungskörperschaft einen entsprechenden Vorteil vermittelt.¹⁴³⁸

b. Größe der NPO

Die wohl wichtigste Determinante in Bezug auf die be- und anstellende Körperschaft selbst ist deren Größe.¹⁴³⁹ Diese ist regelmäßig kein Selbstzweck, sondern ein belastbarer Ausweis des Umfangs und der Komplexität der Tätigkeit, der damit einhergehenden Anforderungen sowie der Verantwortung der Geschäftsführung an sich.¹⁴⁴⁰ Zu deren Quantifizierung bieten sich allerdings grundsätzlich unterschiedliche Messgrößen an: der Umsatz bzw. das Budget, insbesondere bei Stiftungen auch die Größe des verwalteten Vermögens bzw. die Bilanzsumme, die Ertragslage, oder die Anzahl der Mitglieder und/oder Angestellten.¹⁴⁴¹ Letztlich bieten alle diese Messgrößen kontextbezogen ihre individuellen Vor- und Nachteile.

¹⁴³⁸ Siehe dazu Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (187 f.); dies erkennt auch FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, 265–271 (268 [Rz. 83]) als grundsätzlich möglich an.

¹⁴³⁹ Vgl. Evers/Näser/Grätz, Rn. 31 ff.; Körner, NJW 2004, 2697 (2698); Tänzer, BB 2004, 2757 (2758): „stärkste[r] Bestimmungsfaktor der Vergütungshöhe“; spezifisch für den Non-Profit-Sektor Apel, AuA 2007, 550 (551); Brandl u.a., ZfP 2006, 356 (360); verantwortlich für über 40 % der Varianz der Vorstandsvergütung: Gray/Benson, Nonprofit Management and Leadership 13 (2003), 213–227 (214, 219, 221); Helmig/Purtschert, S. 29 f.; Oster, Nonprofit Management and Leadership 8 (1998), 207–221 (219) jeweils m.w.N. Außerdem BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), BStBl I 2002, 972 (Rz. 11) sowie – im Kontext des § 87 Abs. 1 AktG – Peltzer, in: FS Lutter, 571–586 (574); a.A. allerdings aus empirischer Warte Werner/Gemeinhardt, Compensation and Benefits Review 27 (1995), 53–60 (56 f.). Bei letzteren lässt sich dies allerdings damit erklären, dass nicht die Organebene, sondern der Gesamtdurchschnitt in einer NPO untersucht wurde, sodass mit zunehmender Größe – und damit zusammenhängend niedrig vergüteten Anstellungen, wie die Autoren selbst bekennen – die Zahlen wieder leicht rückläufig sind.

¹⁴⁴⁰ So auch FG Münster, Urteil v. 3.3.2009 (9 K 5195/04 K,G,F) juris, Rz. 68; Brandl u.a., ZfP 2006, 356 (359 f.); Evers/Näser/Grätz, Rn. 31; Grambow, Rn. 305, 309. Das zeigt sich u.a. daran, dass bei ansonsten ähnlichen Umständen das durchschnittliche Gehalt eines GmbH-Geschäftsführers einzig aufgrund eines im individuellen Vergleich vielfach höheren Umsatzes knapp das Dreifache betragen kann: Evers/Näser/Grätz, Rn. 31; Tänzer, GmbHR 2003, 754 (755); ders., BB 2004, 2757 (2758) spricht sogar vom Fünffachen. Sehr plastisch auch Gray/Benson, Nonprofit Management and Leadership 13 (2003), 213–227 (216): „[Organizational size] represents a proxy for organizational complexity. The management of complex organizations places great demands on the executives and requires more skill and experience than does the management of smaller, simpler organizations.“.

¹⁴⁴¹ Vgl. BFH, Urteil v. 28.10.2004 (I B 95/04) BFH/NV 2005, 160–162 (161); Dehesselles/Katzer/Zayoz, S. 32; Evers/Näser/Grätz, Rn. 31; Gray/Benson, Nonprofit Management and Leadership 13 (2003), 213–227 (218); Tänzer, GmbHR 2003, 754 (754 f.); zu Stiftungen Herfurth/Dehesselles, S&S 1/2000, 22 (22); Sandberg/Mecking, ZSt 2008, 139 (141); Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (111 ff.); außerdem („vorrangig anhand der Umsatzhöhe und der Beschäftigtenzahl zu bestimmen“) BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), BStBl I 2002, 972 (Rz. 11). Teilweise werden auch Quotienten aus diesen Größen als am besten belastbare

Selbst die Ertragslage ist bei gemeinnützigen Körperschaften trotz der notwendigerweise fehlenden Gewinnorientierung kein gänzlich untauglicher Maßstab, sofern man ihn nicht auf die untersagte Ausschüttung von Gewinnen bezieht, sondern beispielsweise die eingeworbenen oder durch Vermögensverwaltung und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zugeflossenen Mittel betrachtet, die in der Folge für Fördermaßnahmen zur Verfügung stehen.¹⁴⁴² Jedenfalls bei kostendeckenden Zweckbetrieben wäre auch der Umsatz eine passende Maßeinheit; bei Vorständen, die ihr Ressort hauptsächlich in Personalangelegenheiten verorten, wäre die Anzahl der Mitarbeiter relevant, bei Vereinsvorständen (und Genossenschaften) die Zahl der Vereinsmitglieder erheblich.¹⁴⁴³ Damit geht es im Endeffekt darum, ein Quantifizierungswerkzeug auszuwählen, welches zur Repräsentation der individuellen Verantwortung am besten geeignet ist. Dies alles setzt natürlich entsprechende Datengrundlagen voraus, bei deren Fehlen der Vergleichbarkeit wegen vorrangig auf die wohl am besten dokumentierten Umsatzzahlen abzustellen wäre.

c. Rechtsform

Bei einer Betrachtung der Ergebnisse unterschiedlicher Vergütungsstudien, die sich regelmäßig auf die Untersuchung der Gehaltsstrukturen einer Rechtsform beschränken, kann man auf die Idee kommen, dass bereits die Rechtsform der an- und bestellenden Körperschaft eine Aussage darüber treffen kann, wie hoch die Vergütung von Organwaltern ausfallen kann.¹⁴⁴⁴

Werte angesehen, wie beispielsweise das Verhältnis von Budget zur Anzahl der Mitarbeiter („ability to pay“): Gemeinhardt/Werner, *Nonprofit World* 13 (1995), 52–54 (53); Werner/Gemeinhardt, *Compensation and Benefits Review* 27 (1995), 53–60 (57 f.).

¹⁴⁴² Allgemein zur Ertragslage als eigenständige Bestimmungsgröße und ihren Einfluss insbesondere auf variable Vergütungsbestandteile siehe BMF-Schreiben v. 14.10.2002 (IV A 2–S 2742–62/02), BStBl I 2002, 972 (Rz. 14 ff.); Evers/Näser/Grätz, Rn. 36 ff.; Sandberg, in: *Vergütungsstudie 2014*, 49–139 (112 f.). Etwas weiter gefasst könnte die „Lage der Gesellschaft“ (vgl. § 87 Abs. 1 Satz 1 AktG) auch als eigenständige Determinante angesehen werden, was als Kriterium aber allgemein kritisch gesehen wird, weil gerade kurz vor der Insolvenz stehende juristische Personen oft mit besonderen Anforderungen an die Geschäftsleitung aufwarten, wenn es nicht um ihre bloße Liquidation geht (vgl. z.B. „Turnaround-Manager“): Peltzer, in: FS Lutter, 571–586 (575); vgl. außerdem Bors, S. 58 ff.; Gemeinhardt/Werner, *Nonprofit World* 13 (1995), 52–54 (54); Hoffmann-Becking, NZG 1999, 797 (798); sehr umfangreich Spitaler/Niemann, S. 150 ff. jeweils m.w.N. Anders aber Mecking, in: *Vergütungsstudie 2014*, 17–48 (37), der die „finanzielle Situation“ und „Leistungskraft“ – allerdings eher bezüglich der Verwaltungskostenquote – als Kriterium heranziehen möchte.

¹⁴⁴³ Allerdings kann gerade bei gemeinnützigen Körperschaften die Mitwirkung von ehrenamtlichen Helfern die Belastbarkeit der Mitarbeiterzahl auch bis zur Unkenntlichkeit beeinflussen (das bedeutet konkret einen Korrelationskoeffizient von 0,06 bei: Sandberg, in: *Vergütungsstudie 2014*, 49–139 [114 f.]).

¹⁴⁴⁴ So bezieht sich Tänzer, *GmbHR* 2003, 754 (754 f.) auf eine Studie zur Vergütung von Geschäftsführern kleiner GmbHs, nach der diese durchschnittlich 134.000 € jährlich verdienen, während etwa nach den Erhebungen von Sandberg, in: *Vergütungsstudie 2014*, 49–139 (102 f., 129 ff.) (hauptamtliche) Stiftungsvorstände im arithmetischen Mittel 107.047 € – im Median sogar lediglich 93.000 € – pro Jahr verdienen; vgl. zu signifikanten Unterschieden zwischen Stiftungen des öffentlichen und solchen des Privatrechts ebd. S. 107 f. Einen Nebenaspekt der Rechtsform stellt auch die etwaige Abhängigkeitsposition der betrachteten Körperschaft innerhalb eines Konzerns

In der Tat sind unterschiedliche Gesellschaftsformen nicht einfach ein unerhebliches Faktum, sondern unterscheiden sich je nachdem in den durch sie vermittelten Anforderungen erheblich. Zusätzliche Berichtspflichten und Unterschiede in der persönlichen Haftung der Geschäftsführung haben einen nicht zu unterschätzenden Einfluss auf die Anforderungen, denen sich die Organwalter ausgesetzt sehen. Allerdings kann es dabei weniger auf die formelle Gesellschaftsform allein ankommen, wenn etwa in der GmbH auch ein fakultatives Aufsichtsgremium besteht oder allgemein aufgrund der individuellen Ausgestaltung der Gesellschaftsverfassung die rechtliche Wirklichkeit nicht mehr mit dem Grundtyp der vorliegenden Gesellschaftsform übereinstimmt, wodurch dieses Merkmal in seiner Belastbarkeit relativiert wird, da der bloße Blick ins Register nicht für eine Wertung ausreicht.

Die Rechtsformwahl ist eher umgekehrt – wenn auch oft aus einer ex-ante-Perspektive erfolgend – eine Reaktion auf die (erwarteten, hauptsächlich wirtschaftlichen und/oder rechtlichen) Herausforderungen, für deren Beantwortung man sich durch die jeweilige Rechtsform gewisse Vorteile verspricht.¹⁴⁴⁵ Diese Herausforderungen lassen sich aber zumindest gleichwertig auch durch die anderen hier dargestellten Determinanten skizzieren und bemessen, sodass keine Notwendigkeit besteht, sich an der – grundsätzlich jederzeit änderbaren – Rechtsform zu orientieren, zumal nicht zwingend gesagt ist, dass die Rechtsformwahl in Betracht der Umstände wirklich die passendste war. Ein belastbares Kriterium wäre sie aber nur in diesem Fall. Es ist zudem gut denkbar, dass die Größe der Körperschaft ein Kriterium ist, welches auch eine rechtsformübergreifende Aussagekraft besitzt. Damit ist die Rechtsform eher eine – in Teilen willkürliche – Projektion und mithin höchstens mittelbarer Ausdruck anderer, besser belastbarer Kennzahlen.

Hinzu kommt, dass die Rechtsform an sich auch aus anderen Blickwinkeln selten eine isolierte Wertung zulässt. Problematisch ist diese Determinante beispielsweise bei Statistiken – etwa im Rahmen eines externen Betriebsvergleichs – wenn dort die Rechtsform als Eingrenzungskriterium genommen wird.¹⁴⁴⁶ Bei den meisten dieser Erhebungen spielt die Frage der Gemeinnützigkeit konzeptionell keine Rolle, prägt aber bei einzelnen Rechtsformen als konfundierende Variable erheblich das Ergebnis. Diese Zahlen sind deshalb wenig belastbar, weil etwa der „durchschnittliche“ AG-Vorstandsvorsitzende de facto eine kommerzielle Kapitalgesellschaft lenkt, der „durchschnittliche“ Stiftungsvorstand allerdings eine gemeinnützige Stiftung. Daher sind auch überdurchschnittliche Vergütungen in der Stiftung nicht prinzipiell schädlich, während das Leitungsorgan einer gAG typischerweise – in Abgrenzung zu den anderen ganz überwiegend for-profit tätigen Vorstandsvorsitzenden – zumindest nicht überdurchschnittlich verdienen sollte.¹⁴⁴⁷

oder zumindest die Mitgliedschaft in einem Dach- oder Spitzenverband dar: Evers/Näser/Grätz, Rn. 43 ff.; Helmig/Purtschert, S. 6.

¹⁴⁴⁵ Siehe hierzu für den Dritten Sektor nur Stock, NZG 2001, 440.

¹⁴⁴⁶ So auch Küstermann, S&S 6/2017, 33: deren Aussagekraft sei insofern kritisch zu hinterfragen.

¹⁴⁴⁷ Andererseits wird sich auf die durchschnittliche Vergütung eines hauptamtlichen Stiftungsvorstands ebenso auswirken, dass deutlich weniger als 10 % der deutschen Stiftungsvorstände de facto überhaupt hauptamtlich tätig werden: vgl. die Zahlen bei Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (64).

d. Art des steuerbegünstigten Zwecks

Bei gewinnorientierten Unternehmen ist der Wirtschaftszweig oder die konkrete (Unter-) Branche, in der die Gesellschaft ihre Tätigkeit entfaltet, ein belastbares Differenzierungskriterium, weil etwa in der Banken- und Bauwirtschaft – im Einklang mit anderen Faktoren wie beispielsweise den dortigen überdurchschnittlichen Umsatz- und/oder Ertragszahlen – deutlich höhere Gehälter gezahlt werden als üblicherweise in der Warenproduktion.¹⁴⁴⁸

Allerdings ist dieser Maßstab – abgesehen von Branchentarifverträgen, die aber regelmäßig nur einfache Arbeitnehmer betreffen – schon in der Wirtschaft kein überaus belastbarer Anhaltspunkt, was sich denkbare daraus ergibt, dass er ihrerseits bereits mittelbare Einflussfaktoren wie die Unternehmensgröße durch eine Branchentypisierung mittelbar abbildet, was nur dann einen Wert hat, wenn konkrete Zahlen etwa zur Unternehmensgröße nicht vorliegen. Daher wird diesem selbst für einen Fremdvergleich bei for-profit Sachverhalten keine brauchbar eigenständige Aussagekraft beigemessen.¹⁴⁴⁹

Innerhalb steuerbegünstigter Tätigkeitsfelder dürften die Unterschiede in den Gehaltsstrukturen noch weniger davon abhängen, in welcher „Branche“ der steuerbegünstigten Zwecke sich die Fördertätigkeiten der Körperschaft abspielen.¹⁴⁵⁰ Es lassen sich zwar empirisch bestimmte Vergütungsunterschiede in verschiedenen Untersektoren des Dritten Sektors ausmachen. Diese erklären sich allerdings größtenteils zufriedenstellend daraus, dass – wenigstens insofern besteht ein Spezifikum – hauptsächlich die Anforderungen an den Ausbildungsgrad des jeweiligen Personals in bestimmten Teilbereichen fachspezifische Unterschiede aufweisen. Auch die Konkurrenz mit kommerziellen Anbietern um die besten Arbeitskräfte besteht in unterschiedlichem Maße.¹⁴⁵¹

¹⁴⁴⁸ Besonders anschaulich wird diese Bedeutungsbeimessung in den Klassifizierungen der sog. *Karlsruher Tabelle*; aktuelle Fassung: OFD Karlsruhe, Vfg. v. 3.4.2009 (S 274.2/84 – St 221), Beck-Verw 237510.

¹⁴⁴⁹ Siehe etwa Evers/Näser/Grätz, Rn. 56; Tänzer, GmbHR 2003, 754 (755): „Einfluß [...] wird durchweg überschätzt“; a.A. jedoch – wenngleich empirisch bis apodiktisch – Apel, AuA 2007, 550 (551). Zur Frage ob die Tatsache, dass eine Anstellung im Dritten Sektor erfolgt, einen eigenständigen – dann regelmäßig mindernden – Einfluss auf die Vergütungshöhe hat, siehe bereits oben.

¹⁴⁵⁰ Gewisse Abstufungen könnten sich aber deutlicher – aus ideologischen Gründen erklärbar – zwischen den jeweiligen Zwecksträngen der Gemeinnützigkeit i.e.S., Mildtätigkeit und kirchlichen Zwecken ergeben, auch wenn für alle gleichermaßen die §§ 55 ff. AO – und damit eine zumindest relative Obergrenze – gelten. Dasselbe kann auch für Tätigkeitsfelder Gültigkeit haben, die in der Art und Weise ihrer Tätigkeit dem öffentlichen Sektor nahestehen. Zu alledem vgl. Gray/Benson, Nonprofit Management and Leadership 13 (2003), 213–227 (215); Oster, Nonprofit Management and Leadership 8 (1998), 207–221 (211 f., 215, 219).

¹⁴⁵¹ So werden beispielsweise im Bereich der Gesundheitspflege und der Aus- und Weiterbildung schlicht deshalb faktisch höhere Durchschnittslöhne gezahlt, weil ein nicht unbedeutender Teil der Belegschaft eine universitäre Ausbildung vorweisen muss, um überhaupt für eine Anstellung in Frage zu kommen, während es sich beispielsweise bei sozialen und kulturellen Einrichtungen – bei denen zudem typischerweise kommerzielle Konkurrenten nur ganz selten auf den Plan treten – genau umgekehrt verhält. Empirische Befunde und Erklärungen bei Gemeinhardt/Werner, Nonprofit World 13 (1995), 52–54 (53); Helmig/Purtschert, S. 28; Oster, Nonprofit Management and Leadership 8 (1998), 207–221 (212); Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (109 f.); Werner/Gemeinhardt, Compensation and Benefits Review 27 (1995), 53–60 (58 f.).

Sehr viel bedeutender als der satzungsmäßige Zweck kann sich unter diesen Umständen die Art und Weise darstellen, in welcher dieser Zweck konkret verfolgt werden soll. Hier kann der Unterschied, ob die Körperschaft selbst operativ oder schlicht fördernd ihre gesetzten Zwecke verfolgt einen erheblichen Unterschied allein im Ausmaß der Verwaltung und Überwachung bedeuten.¹⁴⁵² Ebenso kann die konkrete Finanzierungsstruktur der Körperschaft eine eminente Rolle spielen.¹⁴⁵³

e. Tätigkeitsbereich innerhalb der gemeinnützigen Körperschaft

Einen erheblichen Einfluss innerhalb der Körperschaft selbst hat dabei schließlich die konkrete Tätigkeit und ihre Zuordnung zu einer der vier Sphären. Die ausschließliche Betätigung in der ideellen Sphäre wird sich dabei regelmäßig weniger an allgemeinwirtschaftlichen Vergütungsmaßstäben orientieren können als diejenige im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. In der Vermögensverwaltung wiederum können tendenziell Vergütungen gewährt werden, die vergleichbaren Anstellungen in der Finanzwirtschaft entsprechen. All dies folgt nicht schlicht reflexartig aus einem Branchenvergleich, sondern hat einen objektiven Kern, der sich wiederum aus einer (typisierbaren) Konstellation von Verantwortung, Anforderungen und weiteren obigen Parametern in den jeweiligen Sphären ergibt. Die Tätigkeit in einer der Sphären hat dabei eine gewisse Vermutungswirkung für die Sachgerechtigkeit einer dementsprechenden Vergütung, die sich in concreto aber widerlegen lässt, es sind indes auch feinere Einteilungen denkbar.¹⁴⁵⁴ Bei einer (sphärenübergreifend) gemischten Tätigkeit¹⁴⁵⁵ kann auch eine passende Gewichtung in die Betrachtung einbezogen werden.

V. Variable Vergütung und Angemessenheit

Variable Vergütungsbestandteile haben bis in die allgemeine Öffentlichkeit hinein im Rahmen der Vergütung von Organen juristischer Personen in den letzten Jahren eine gesteigerte Bedeutung und darüber noch hinausgehende Aufmerksamkeit erfahren, wobei sich letztere auch daraus speist, dass die Vergütungskultur wechselnden Moden unterworfen ist.¹⁴⁵⁶

¹⁴⁵² So etwa Feick, ZSt 2007, 152 (152 f.); Geserich, DStR 2001, 604 (606); Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (39 f.); empirisch Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (110 f.). Allerdings dürfte dies ohnehin mit einer erhöhten Mitarbeiterzahl und damit Größe einhergehen.

¹⁴⁵³ Siehe nur (Spendenabhängigkeit drückt Vorstandsvergütung) Oster, Nonprofit Management and Leadership 8 (1998), 207–221 (211). Hierbei kann – etwa bei einer fördernd tätigen Kapitalstiftung – die Rechtsform mittelbar doch Korrelationen hervorrufen.

¹⁴⁵⁴ So könnte etwa nach der Art des wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb differenziert werden, wenn eine dortige Tätigkeit der Vermögensverwaltung konkret nicht unähnlich ist. Ebenso kann beispielsweise eine vordergründige Projektstätigkeit auch eher (vermögens)verwaltenden Charakter haben; ähnliches gilt für die Zweckbetriebe, die ohnehin ihrem Wesen nach zwischen ideeller Sphäre und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb angesiedelt sind.

¹⁴⁵⁵ Siehe hierzu ausführlich unten D.IV.4, S. 313 ff.

¹⁴⁵⁶ Nachdem die variable Vergütung bis ins Ende des 20. Jahrhunderts eher eine untergeordnete Rolle spielte (selbst bei DAX-Unternehmen im Jahre 1996 durchschnittlich nur 35 % Anteil an der Gesamtvergütung) kehrte sich ihre Bedeutung spätestens nach der Jahrtausendwende ins exakte Ge-

Bei gemeinnützigen Körperschaften und insbesondere Stiftungen findet sich dieses negative Bild der erfolgsabhängigen Vergütung seit jeher. Dies liegt auch an Fehlvorstellungen aufseiten der Aktiven, die oft aus eher dogmatisch-ideologischen Gründen eine solche Form der Vergütung ablehnen, was teils auf zumindest fragwürdigen Vorgaben seitens Verwaltung oder Gesetzgebung basiert, zumindest rechtlich indes weitgehend unbegründet ist.¹⁴⁵⁷ Es mehren sich jedoch die Stimmen, die eine in Teilen erfolgsabhängige Vergütung auch bei NPO befürworten.¹⁴⁵⁸ Der Zusammenhang zwischen variabler Vergütung und Gehaltsexzessen ist kein zwingend kausaler, sondern durch Faktoren beeinflusst, die im Geltungsbereich der §§ 51 ff. AO unter Umständen weniger tendenziell sind als bei profitorientierten Unternehmen.

1. Allgemeine Begriffsbestimmung

Unter dem Oberbegriff der variablen Vergütung versteht man alle Formen von Vergütungsbestandteilen, die nicht im Vorfeld bereits konkret bestimmt, insbesondere in ihrer Höhe beziffert sind, sondern die sich lediglich bestimmbar quantitativ an einem Wert orientieren, der eine gewisse Aussagekraft über die Qualität und den Erfolg der Tätigkeit der Vergütungsempfänger verspricht.¹⁴⁵⁹ Diese Erfolgsorientierung soll eine besondere Anreizwirkung für die Empfänger entfalten, die wiederum dem Unternehmenszweck insgesamt zugutekommt, was als Telos bei den folgenden Betrachtungen immer im Hinterkopf behalten werden

genteil (etwa 66 % im Jahre 2004): Kramarsch, ZHR 169 (2005), 112–123 (113); weitere empirische Befunde bei Huckle, AG 1994, 397 (401); Schüller, S. 28. Neuerdings befinden sich variable Vergütungsbestandteile in Teilbereichen der freien Wirtschaft schon wieder auf dem Rückzug (wenn auch im Einzelnen lediglich zugunsten einer gleichwertigen Festvergütung). Besonders macht sich dies bei den Mitgliedern der Aufsichtsorgane bemerkbar, wo – in steigender Tendenz – selbst die Hälfte aller Dax-Konzerne mittlerweile gänzlich auf variable Vergütungsbestandteile verzichten: Löhr, FAZ v. 22.4.2015, 22.

¹⁴⁵⁷ In den USA war bis zu einer Kehrtwende der Finanzbehörden im Jahre 1988 für NPO jedwede Form von „*incentive compensation*“ verboten; siehe die Darstellung bei Sandberg, ZStV 2013, 97 (100); vgl. auch Sandberg/Mecking, S. 61, 113 f. Vgl. zudem Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 57 (Lfg. 220 November 2012): Tantieme bergen das Risiko eines „eigenwirtschaftlichen Spiralvorgang[s]“. Auch der Wirtschaftsuniversität Wien, Österr. NPO-Governance Kodex lautet unter 6.3.5: „Auf variable Vergütungsbestandteile soll verzichtet werden.“; zumindest prinzipiell aufgeschlossen aber umgekehrt Diakonie DKG 2.3.2 (S. 9).

¹⁴⁵⁸ Siehe etwa Gemeinhardt/Werner, Nonprofit World 13 (1995), 52–54 (54); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.68; sehr weitreichend (es böten sich „insbesondere [Vergütungs-] Modelle mit einer hohen erfolgsabhängigen Komponente an“) Richter/Werz, S&S 4/2006, 23 (25); Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (188 ff.); Werner/Gemeinhardt, Compensation and Benefits Review 27 (1995), 53–60 (54, 59 f.). Nach den empirischen Befunden bei Sandberg, in: Vergütungsstudie 2014, 49–139 (102 f.) gewähren ein Fünftel aller dort untersuchten Stiftungen ihren Vorstandsmitgliedern variable Vergütungsbestandteile, die allerdings im Mittel nur 10 % der jeweiligen Gesamtvergütung ausmachen.

¹⁴⁵⁹ Allgemein zu variablen Vergütungen siehe Bors, S. 5 ff., 123 ff.; Evers/Näser/Grätz, Rn. 68 ff.; Fonk, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.⁴, § 10 Rn. 129 ff.; Hoffmann-Becking, NZG 1999, 797; Leßmann, S. 81 ff.; Schüller, S. 28 ff.; Semler, in: FS Budde, 599–614; Spitaler/Niemann, Rn. 86 ff.; Tänzer, GmbHR 2003, 754 (756); ders., BB 2004, 2757 (2759).

muss.¹⁴⁶⁰ Je nach Orientierung und Ausrichtung haben sich für Formen variabler Vergütung spezifische Termini herausgebildet.¹⁴⁶¹

a. Tantiemen

Tantiemen zeichnen sich dadurch aus, dass sie als Bezugsgröße zur Bemessung der variablen Vergütung Kennzahlen wählen, die insbesondere einen (Gesamt-) Unternehmensbezug aufweisen.¹⁴⁶² Sie werden regelmäßig, aber nicht notwendigerweise, jährlich ermittelt sowie ausbezahlt und sind – insbesondere mit Gewinnbezug – die wohl häufigste Form variabler Vergütung.¹⁴⁶³

Die Auswahl der konkreten Bemessungsgrundlage steht prinzipiell im pflichtgemäßen Ermessen des für die Vergütung zuständigen Organs, was aber den Vorbehalt einer gewissen Zweckmäßigkeit gerade dieser Größe in Bezug auf die konkreten Umstände der Gesellschaft und ihres wirtschaftlichen Wohls beinhaltet. Auch eine kombinierte Orientierung an unterschiedlichen Bezugsgrößen kann in einzelnen Konstellationen zweckmäßig sein, ebenso wie absolute oder relative Obergrenzen.¹⁴⁶⁴ Typische Grundlagen sind der Gewinn in allen denkbaren Erscheinungsformen, Dividenden, unter Umständen auch der Umsatz oder schlicht der Cashflow.¹⁴⁶⁵

b. Zielvereinbarungen

Lediglich als Sonderform einer Berechnung der konkreten Höhe von Tantiemen sind sogenannte Zielvereinbarungen oder auch „Zielerreichungstantiemen“ anzusehen. Allerdings lassen sich im Zuge einer solchen Vereinbarung auch ansonsten eher unübliche und finanziell

¹⁴⁶⁰ Bei richtigerweise strenger Betrachtung keine Form variabler Vergütung sind demnach sog. „Fest- oder Fixtantiemen“ bzw. „garantierte Mindesttantiemen“, selbst wenn diese auf etwaige „echte“ Tantieme Anrechnung finden. Diese Gestaltung wird oftmals lediglich gewählt, um Beträge aus der eigentlichen Festvergütung herauszuhalten, wenn diese – wie im Fall von Pensionsvereinbarungen – wiederum eine Bemessungsgrundlage für andere Vergütungsbestandteile darstellt. Vgl. hierzu Evers/Näser/Grätz, Rn. 90 ff.; Fonk, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.⁴, § 10 Rn. 131; Schüller, S. 30 f.; Spitaler/Niemann, Rn. 92.

¹⁴⁶¹ Neben den hier gewählten Begriffen sind eine Vielzahl anderer, größtenteils zumindest für Teilaspekte synonym verwendeter Bezeichnungen gebräuchlich, bspw. Bonus, Erfolgsbeteiligung, Jahresabschlusszahlung bzw. -vergütung, Prämien etc. Vgl. etwa Theuvsen, *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* 15 (2004), 117 (119 ff.).

¹⁴⁶² Zu konzernerfolgsabhängigen Tantiemen siehe Bors, S. 25, 126; Fonk, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.⁴, § 10 Rn. 134; Schüller, S. 29 f.

¹⁴⁶³ Allgemein zu Tantiemen siehe etwa Hoffmann-Becking, *NZG* 1999, 797 (799 ff.); Schüller, S. 28 ff. Zur empirischen Verbreitung speziell der Gewinntantieme siehe etwa Hücke, *AG* 1994, 397 (401); Schüller, S. 28; Tänzer, *BB* 2004, 2757 (2759).

¹⁴⁶⁴ Zu steuerlichen Aspekten von Obergrenzen siehe gleich unter C.V.2, S. 280.

¹⁴⁶⁵ Zu den Einzelheiten – insbesondere den mannigfaltigen Gestalten des Gewinns – siehe genauer Bors, S. 20 ff., 123 ff.; Evers/Näser/Grätz, Rn. 77 ff.; Hoffmann-Becking, *NZG* 1999, 797 (799); Schüller, S. 29 f.; Spitaler/Niemann, Rn. 109 ff.

nur schwer oder mittelbar quantifizierbare Zielgrößen festlegen, wie beispielsweise Marktanteile, Kundenzufriedenheit, die Einhaltung bestimmter Kosten- oder Terminvorgaben sowie die bloße Verringerung von Verlusten.¹⁴⁶⁶ Bei diesen richtet sich die Höhe der variablen Vergütung in einer mehrdimensional-erfolgsabhängigen Betrachtung nach der Erreichung eines im Vorfeld festgelegten Ziels. Wird dieses erreicht, erhält der Empfänger die hierfür im Vorfeld festgelegten – unter Umständen ihrerseits wertmäßig an einer Bezugsgröße orientierten – Tantiemen, während ihm bei einem Übertreffen der Zielmarke ein vereinbarter, (nicht zwingend linear) höherer Wert zukommt. Auch bei einem Verfehlen des Wertes kann allerdings ab einer gewissen Schwelle bereits ein entsprechender Anteil der Zieltantieme erlangt werden.¹⁴⁶⁷

c. Provisionen

Provisionen knüpfen gegenüber den eher unternehmensbezogenen Bemessungsgrundlagen der Tantieme an Erfolge mit einem messbaren Personenbezug an. Voraussetzung hierfür ist folglich eine objektive Messbarkeit sowie personelle Zurechenbarkeit, die insbesondere dann zu verneinen ist, wenn ein Organmitglied lediglich allgemeine Geschäftsführungstätigkeiten ausübt.¹⁴⁶⁸ Namentlich eine Orientierung an bestimmten Umsätzen kann je nach Ressortverteilung der Organmitglieder eher den Charakter einer Provision als einer Tantieme annehmen.¹⁴⁶⁹ Aufgrund der Gefahr einer falschen Anreizwirkung, die hierbei eher an den Einzelinteressen der jeweiligen Geschäftszweige ausgerichtet ist, haben Provisionen bei gewinnorientierten Unternehmen grundsätzlich eher eine den Tantiemen nachrangige Bedeutung.¹⁴⁷⁰

2. Allgemeine steuerliche Behandlung variabler Vergütung

Besonders im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG gibt es in Bezug auf variable Vergütungen namentlich der Gesellschafter-Geschäftsführer viele – jedenfalls nach der Finanzverwaltung – als verallgemeinerbar anzusehende und damit letztlich durch Typisierung die Beweislast umkehrende Entscheidungen des *BFH*, was prinzipielle Obergrenzen betrifft. So sollen auf Empfängerseite variable Vergütungsbestandteile maximal 25 % der Gesamtausstattung ausmachen, insgesamt höchstens 50 % des Gesellschaftsgewinns in solche Vergütungsformen fließen dürfen, sowie Vergütungsvereinba-

¹⁴⁶⁶ Bors, S. 146; Evers/Näser/Grätz, Rn. 87; Fonk, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.⁴, § 10 Rn. 136; Tänzer, GmbHR 2003, 754 (756). Hier kann je nach Grad der Unmittelbarkeit des Bezugs zwischen Zielgröße und individualisierbarer Leistung des Vergütungsempfängers die Grenze zwischen Tantieme und Provision fließend sein.

¹⁴⁶⁷ Einzelheiten zur Zulässigkeit und den diesbezüglichen Anforderungen – insbesondere Ober- und Untergrenzen – bei Evers/Näser/Grätz, Rn. 87; Fonk, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.⁴, § 10 Rn. 136 f.; Grambow, Rn. 310 ff.; Tänzer, BB 2004, 2757 (2759).

¹⁴⁶⁸ Zu den Einzelheiten siehe Bors, S. 34, 152; Huckle, AG 1994, 397 (401); Schüller, S. 28.

¹⁴⁶⁹ So wörtlich Fleck, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (7); ebenso Schüller, S. 29.

¹⁴⁷⁰ So etwa Bors, S. 34, 152.

rungen, die sich am Umsatz orientieren per se grundsätzlich keinem Fremdvergleich standhalten. Diese teils rigide und stark typisierende Betrachtung ist schon für for-profit-Unternehmen in Teilen fragwürdig.¹⁴⁷¹

a. Relative Deckelung variabler Vergütungsbestandteile
auf Empfängerseite (25 %-Grenze)

Nachdem die Rechtsprechung über viele Jahre lediglich die Nur-Gewinn- oder noch mehr die Nur-Umsatz-Tantiemen¹⁴⁷² als mit dem Fremdvergleich ganz prinzipiell – also nicht allein bezüglich der Angemessenheit – unvereinbar begriff, gibt es seit Mitte der Neunzigerjahre eine an den bloßen Zahlen bemessen noch engere Vorgabe. Seit dem Urteil vom 5.10.1994¹⁴⁷³ gibt es vonseiten der Rechtsprechung die Vorgabe, dass lediglich 25 % der Gesamtvergütung aus variablen Komponenten bestehen darf, wenn die Angemessenheit insgesamt gewahrt bleiben soll.¹⁴⁷⁴ Diese Grenze ist keine rein deutsche Eigenart, sondern scheint auch international in bestimmtem Umfang konsensfähig.¹⁴⁷⁵

Allerdings ist diese Grenze – auch nach dem Verständnis des *BFH* – lediglich ein grundsätzlicher und widerlegbarer Anhaltspunkt für eine gesellschaftliche Veranlassung, deren Überschreiten nur eine Beweislastumkehr mit sich bringt, sodass es den juristischen Personen möglich ist, gegenteilige Gründe für ein Abweichen von dieser Vergütungsstruktur anzuführen.¹⁴⁷⁶ Die Möglichkeit entsprechender Ausnahmen zeigt sich deutlich auch an entsprechenden Erhebungen, nach welchen allein die Durchschnittswerte der relativen Anteile variabler Vergütungsbestandteile in den letzten Jahren größtenteils über dieser Grenze von 25 % lagen, sodass – solange hierin nicht ein schlichtes Vollzugsdefizit erblickt werden soll – dieses Regel-Ausnahme-Verhältnis de facto nicht signifikant ausgeprägt ist.¹⁴⁷⁷

¹⁴⁷¹ Allgemein kritisch etwa Schön, in: FG Flume, 265–299 (294 f.); Spitaler/Niemann, Rn. 234 ff.

¹⁴⁷² Zu Nur-Tantiemen siehe *BFH*, Urteil v. 2.12.1992 (I R 54/91) *BStBl II* 1993, 311–314 (=BFHE 170, 119); umfangreich *Bilsdorfer*, S. 106 ff.; sowie überblicksartig *Gosch*, *DStZ* 1997, 1 (4); *Spitaler/Niemann*, Rn. 127 f.

¹⁴⁷³ *BFH*, Urteil v. 5.10.1994 (I R 50/94) *BStBl II* 1995, 549–551 (=BFHE 176, 523).

¹⁴⁷⁴ Zur Folgerechtsprechung siehe überblicksartig *Evers/Näser/Grätz*, Rn. 86; *Gosch*, *DStZ* 1997, 1 (4 f.) m.w.N. Zur vielfältigen Kritik an diesem Urteil siehe zusammenfassend *Niehues*, *DStR* 1995, 1576; sowie erschöpfend *Spitaler/Niemann*, Rn. 120 ff.

¹⁴⁷⁵ Siehe etwa 6.3.6 des Österreichischen NPO-Governance Kodex. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass man motivationspsychologisch davon ausgeht, dass eine Tantieme erst dann spürbar wird und sich auf die Motivation auswirken kann, wenn sie einen gewissen Mindestwert übersteigt, der allgemein zwischen 10 und 15 % der Gesamtvergütung verortet wird; vgl. nur *Evers/Näser/Grätz*, Rn. 73, 107 m.w.N.

¹⁴⁷⁶ Insbesondere ist hier wieder an Gründungs- oder nachfolgende gesonderte Expansionsphasen zu denken, ebenso an andere Anhaltspunkte aus dem Instrumentarium des Fremdvergleichs. Vgl. dazu *BFH*, Urteil v. 26.5.2004 (I R 86/03) *BFH/NV* 2005, 75–77 (76 f.); *Gosch*, *DStZ* 1997, 1 (5).

¹⁴⁷⁷ Entsprechende Zahlen bei: *Hucke*, *AG* 1994, 397 (401); *Spitaler/Niemann*, Rn. 140 f.; *Tänzer*, *GmbH* 2003, 754 (756); *ders.*, *BB* 2004, 2757 (2759). Selbst bei Stiftungsvorständen machen diese laut den Erhebungen von *Sandberg/Mecking*, *ZSt* 2008, 139 (142) durchschnittlich 30 % der Gesamtvergütung aus, was sich allerdings in der Nachfolgestudie drastisch auf 10 % reduziert hat: *Sandberg*, in: *Vergütungsstudie* 2014, 49–139 (102 f.). Zur strukturellen Problematik von Statistiken in diesem Kontext erhellend: *Niehues*, *DStR* 1995, 1576 (1576 f.).

b. Relative Deckelung variabler Vergütungsbestandteile als Gewinnverwendung der Körperschaft (50 %-Grenze)

Nach der Rechtsprechung des *BFH* ergibt sich auch aus Perspektive der Gesellschaft eine relative Begrenzung der insgesamt an alle Geschäftsführer gezahlten variablen Vergütungsbestandteile auf die Hälfte des Jahresüberschusses.¹⁴⁷⁸ Die Kritik an dieser faktischen Beweislastumkehr in Gestalt eines generischen Anscheinsbeweises zulasten der Steuerpflichtigen ähnelt der soeben dargestellten zur Relation der einzelnen Vergütungsbestandteile untereinander.¹⁴⁷⁹

c. Umsatztantieme

Die Anerkennung umsatzbezogener Tantiemen ist seit Jahrzehnten – insbesondere für Gesellschafter-Geschäftsführer – scharf umkämpft.¹⁴⁸⁰ Diese wird dabei weniger als Problem der Angemessenheit, sondern ganz prinzipiell als Phänotyp einer Verdeckungsgestaltung angesehen. Dies gründet insbesondere auf der Überlegung, dass erhöhte Umsätze nicht per se auch eine erhöhte Vermögenssubstanz der Gesellschaft mit sich bringen, sodass eine gesteigerte Entlohnung von Personal tendenziell einen nicht kompensierten Substanzverlust mit sich bringt, was jedenfalls einem hypothetischen Fremdvergleich nicht gerecht wird.¹⁴⁸¹

Der Beweis des ersten Anscheins für eine gesellschaftliche Veranlassung dieser Gestaltungsart ist auch hier logischerweise widerlegbar, sodass selbst nach Ansicht der Rechtsprechung in Ausnahmefällen – insbesondere, wenn Gewinnantiente aufgrund der Umstände keine Leistungssteigerung zeitigen können – die Gewährung einer umsatzbezogenen Tantieme plausibel und damit zu berücksichtigen sein kann.¹⁴⁸² Daher gibt es vom schlechten Leumund

¹⁴⁷⁸ So erstmals explizit *BFH*, Urteil v. 5.10.1994 (I R 50/94) *BStBl* II 1995, 549–551 (550) (=BFHE 176, 523). Technisch geht er dort davon aus, dass diese Größe „neben dem betriebsexternen Gehaltsvergleich eine zweite selbständige Angemessenheitsgrenze“ darstellt.

¹⁴⁷⁹ Insbesondere wird darauf hingewiesen, dass bei Festvergütungen solche „Gewinnabsaugungen“ auch keinen Einschränkungen unterliegen. Vgl. zur Kritik *Spitaler/Niemann*, Rn. 131 ff.

¹⁴⁸⁰ Siehe etwa zivilrechtlich eher unkritisch *BGH*, Urteil v. 4.10.1976 (II ZR 204/74) *DB* 1977, 85–86; sowie noch wenig kategorisch *BFH*, Urteil v. 8.1.1969 (I R 26/67) *BStBl* II 1969, 268 (=BFHE 95, 1) gegenüber ders., Urteil v. 28.6.1989 (I R 89/85) *BStBl* II 1989, 854–857 (=BFHE 157, 408); ders., Beschluss v. 12.10.2010 (I B 70/10) *BFH/NV* 2011, 301–302. Siehe überblicksartig auch *Bilsdorfer*, S. 109 ff.; *Fleck*, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, 1 (7); *Gosch*, *DStZ* 1997, 1 (4 f.); *Hoffmann-Becking*, *NZG* 1999, 797 (799); *Schüller*, S. 29, 139 f.; *Spitaler/Niemann*, Rn. 86 ff.; *Tänzer*, *BB* 2004, 2757 (2759) jeweils m.w.N.

¹⁴⁸¹ *Spitaler/Niemann*, Rn. 105. Dies führt auch aus praktischen Erwägungen dazu, dass diese Gestaltung wenig verbreitet ist: *Bilsdorfer*, S. 109 m.w.N.

¹⁴⁸² Auch hier wäre das gängigste Beispiel die Anlaufphase einer Unternehmung oder auch ein ressortabhängiger messbarer Leistungsbezug der Tätigkeit einzelner Geschäftsführungsmitglieder beispielsweise im Vertrieb: vgl. *BFH*, Urteil v. 28.6.1989 (I R 89/85) *BStBl* II 1989, 854–857 (856) (=BFHE 157, 408); ders., Urteil v. 19.5.1993 (I R 83/92) *BFH/NV* 1994, 124 (125); ders., Urteil v. 20.9.1995 (I R 130/94) *BFH/NV* 1996, 508–509; *Bilsdorfer*, S. 109 ff.; *Spitaler/Niemann*, Rn. 101 ff. Im Aktienrecht wird seit der Aufhebung des § 86 AktG – der die Orientierung der variablen Vergütung am Jahresüberschuss im Stile einer Soll-Vorschrift bestimmte – die Umsatztantieme etwas weniger kritisch gesehen. Zu dieser Norm und ihrem Verständnis siehe etwa noch:

der Umsatztantieme in jüngerer Zeit auch im profitorientierten Bereich Ausnahmen, etwa Entscheidungen, die insbesondere eine fehlende Üblichkeit nicht zum absoluten Ausschlusskriterium hochstilisieren, sondern sachlich begründbare Ausnahmen zulassen.¹⁴⁸³

3. Variable Vergütung in gemeinnützigen Körperschaften

a. Konzeptionell problematische Ausprägungen variabler Vergütung

Aus den Vorgaben und Eigenarten des Gemeinnützigkeitsrechts lassen sich zunächst einige Schlüsse ziehen, die einzelne Formen variabler Vergütung schon dem Grunde nach als mit diesen Anforderungen rechtlich wie praktisch prinzipiell unvereinbar klassifizieren. Auch wenn das Gewinnausschüttungsverbot nicht in allen Tätigkeitsbereichen der gemeinnützigen Körperschaft dazu führt, dass gar keine – auch nur zwischenzeitlichen – Überschüsse anfallen, an denen sich eine Gewinntantieme orientieren könnte, ist diese Form der Bemessung bei non-profit orientierten Organisationen prinzipiell keine zweckmäßige Bezugsgröße.¹⁴⁸⁴

Rechtlich schlechthin unvereinbar ist eine Ermessenstantieme, also eine solche, deren Bewilligung und/oder Höhe im billigen Ermessen eines Aufsichtsorgans oder Dritten liegt, weil hierauf im Vorfeld kein Anspruch bestand und diese Form der Mittelverwendung damit schon formell insbesondere mit § 55 Abs. 1 AO unvereinbar ist, was materiell dadurch unterstrichen wird, dass kein zwingender proportionaler Bezug zu positiven Auswirkungen für den verfolgten Zweck bestehen muss.¹⁴⁸⁵ Auch Mitarbeiterbeteiligungen sind prinzipiell problematisch.¹⁴⁸⁶

(auch zur bereits zu Geltungszeiten breiten faktischen Missachtung dieser Vorgabe) Hoffmann-Becking, NZG 1999, 797 (799 f.); Semler, in: FS Budde, 599–614 (600 f., 603 m.w.N.); zur etwaigen Fortwirkung darin enthaltener Wertungen siehe aber Bors, S. 73 f.

¹⁴⁸³ So etwa besagte Entscheidung des BFH, Urteil v. 19.5.1993 (I R 83/92) BFH/NV 1994, 124; sowie FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 8.4.2014 (6 K 6216/12) EFG 2014, 1332–1334; dazu verhalten optimistisch Kohlhepp, DB 2014, 2910 (2915); ähnlich auch schon Bilsdorfer, S. 109 ff.; Spitaler/Niemann, Rn. 88 ff., 107 f. Außerdem zur – argumentativ nicht gänzlich unerheblichen – faktischen Verbreitung: Tänzer, BB 2004, 2757 (2759).

¹⁴⁸⁴ Siehe Handy/Katz, Journal of Comparative Economics 26 (1998), 246–261 (248); v. Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann, § 55 AO Rn. 97.

¹⁴⁸⁵ Genauer zur allgemein ohnehin eher skeptisch betrachteten Ermessenstantieme Bors, S. 146 f.; Evers/Näser/Grätz, Rn. 70 ff.; Fonk, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.⁴, § 10 Rn. 131; Hoffmann-Becking, NZG 1999, 797 (799); Leßmann, S. 81 f.; Schüller, S. 30; Semler, in: FS Budde, 599–614 (606).

¹⁴⁸⁶ Sie können aber schuldrechtlich nachempfunden werden, wenn ein messbarer Nutzen für den verfolgten Zweck verbleibt: sehr ausführlich Leuner/Dumser, BB 2006, 1993 (1994 ff.); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 21.

b. Konforme Ausprägungen variabler Vergütung

Aus diesen Vorzeichen scheint sich landläufig die überwiegende Auffassung verbreitet zu haben, dass der – üblicherweise (bzw. als solches wahrgenommen) gewinnbezogene – Charakter variabler Vergütungen per se und in dogmatischem Maße der Kultur in NPO wesensfremd sei und zu sein habe. Dies führt dazu, dass solche Vergütungsgestaltungen regelmäßig als Ausweis fehlender Seriosität wahrgenommen werden.¹⁴⁸⁷ Es gibt zudem zahlenmäßig nicht unerhebliche Stimmen, die betriebspsychologisch davon ausgehen, dass die typischen Angestellten von NPO – im Gegensatz zur Privatwirtschaft¹⁴⁸⁸ – primär die *intrinsische* Motivation aufweisen, etwas Gutes mit ihrer Arbeit auszurichten, sodass extrinsische Faktoren ohnehin sekundär sind und eine Erhöhung der Motivation durch erfolgsabhängige Vergütung ohnehin weitgehend unmöglich, wenn nicht gar insgesamt schädlich ist.¹⁴⁸⁹

Damit spricht wenig dagegen, dass eine unvoreingenommene Herangehensweise an das Thema erfolgsabhängige Vergütung den verfolgten Zwecken potentiell nützt, sofern eine sachgerechte Erfolgszuweisung gefunden werden kann.¹⁴⁹⁰ Dabei lässt sich allgemein sagen, dass aufgrund der Vorgaben insbesondere der Selbstlosigkeit variable Vergütungsformen dann unproblematisch sind, wenn sie dem unmittelbaren und proportionalen Bezug von Leistung des Organwalters für die Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks einerseits und der hierfür empfangene Gegenleistung andererseits entsprechen. Dies ist im Allgemeinen umso eher gegeben, je mehr die gewählte Bezugsgröße sich an individuellen Effekten orientiert, also bei Provisionen oder Zielvereinbarungen mit personellem Einschlag.

¹⁴⁸⁷ Brandl u.a., ZfP 2006, 356 (371) sehen hierin letztlich die Manifestation einer „Tabuisierung von Leistungsunterschieden“ innerhalb einer NPO, die aus einem kulturellen Selbstverständnis des Dritten Sektors herrührt. Ähnlich plakativ – *bonus* als „*taboo word*“ – Haber, Nonprofit World 13 (2/1995), 49–53 (49).

¹⁴⁸⁸ Allerdings ist auch dort Geld zumindest nicht die singuläre Motivation, daneben können beispielsweise die Zusammenarbeit in einem bestimmten Arbeitsumfeld oder unternehmerische Gestaltungsmöglichkeiten eine erhebliche Rolle spielen: Fonk, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.³, § 9 Rn. 137

¹⁴⁸⁹ Siehe hierzu etwa Krönes, VM 3/2004, 32 (39 f.); Sandberg/Mecking, ZSt 2008, 139 (142); sehr ausführlich und differenziert Theuvsen, *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* 15 (2004), 117 (123 ff.); sowie aus internationaler Warte Baber/Daniel/Roberts, *The Accounting Review* 77 (2002), 679 (680); Brandl u.a., ZfP 2006, 356 (368 f.); Handy/Katz, *Journal of Comparative Economics* 26 (1998), 246 (249). Speckbacher, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 42 (2013), 1006 (1018 ff.) entwickelt aufgrund dieser Erkenntnisse eine spezifische („subtilere“) Anreizkonzeption für NPO. Positiv könnten sich hingegen „Mitarbeiterbeteiligungen“ auswirken: Leuner/Dumser, BB 2006, 1993 (1993 f.).

¹⁴⁹⁰ Siehe allgemein zu erfolgsabhängiger Vergütung in gemeinnützigen Körperschaften Baber/Daniel/Roberts, *The Accounting Review* 77 (2002), 679–693; Grambow, Rn. 310 ff.; Haber, *Nonprofit World* 13 (2/1995), 49–53; Hüttemann, *Gemeinnützigkeit*, Rn. 5.68; Jäger/Beyes, ZfP 2007, 62; Krönes, VM 3/2004, 32; Leuner/Dumser, BB 2006, 1993; Sandberg/Mecking, ZSt 2008, 139; Schauhoff, in: Hdb *Gemeinnützigkeit*³, § 9 Rn. 21; Speckbacher, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 42 (2013), 1006–1025; Stürner, S. 435 f.; Theuvsen, *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* 15 (2004), 117–136; ders., VM 1/2005, 6.

aa. Erfolgsmessung

Die gewählten Bemessungsgrundlagen müssen ganz allgemein so gut wie möglich objektiv feststellbar und – insbesondere zur Ermöglichung etwaiger Verhaltens- oder Kurskorrekturen – für die Vergütungsempfänger auch im Laufe des maßgeblichen Zeitraums nachprüfbar sein.¹⁴⁹¹ Um sich derweil überhaupt an diesen Werten orientieren zu können, bedarf es regelmäßig einer lückenlosen Dokumentation der zugrundeliegenden Geschäftszahlen. Hierfür kann es im Einzelfall einer Aufzeichnung bedürfen, die über das – gerade gegenüber gemeinnützigen Körperschaften – gesetzlich Geforderte merklich hinausgeht. Daher besteht in juristischen Personen, die ihren Organen variable Vergütungsbestandteile gewähren, ein erhöhtes Bedürfnis an Controlling, Evaluation oder vergleichbaren Methoden der Effektivitäts- bzw. Effizienzkontrolle.¹⁴⁹²

Während bei normaler betriebswirtschaftlicher Unternehmensbetrachtung regelmäßig die Effizienz eine bedeutendere Rolle spielt und die Effektivität eher im Gewand gesteigerter Umsätze wahrgenommen wird, spielt bei gemeinnützigen Organisationen die Effektivität eine eigenständige und gewichtige Rolle.¹⁴⁹³ Die Effektivität bezeichnet in diesem Kontext die (messbaren) bestimmungsgemäßen Auswirkungen der zweckverfolgenden Aktivitäten, also etwa die ausgeschütteten Fördersummen oder operativen Fortschritte in der Verfolgung des satzungsmäßigen Ziels.¹⁴⁹⁴

Dies bedeutet jedoch umgekehrt nicht, dass die fehlende Gewinnorientierung von NPO dazu führt, dass die Effizienz als vordergründig eigennütziges Konzept der Gemeinnützigkeit wessensfremd wäre. Erst im Zusammenspiel von größtmöglicher Effektivität bei gleichzeitiger

¹⁴⁹¹ Vgl. Tänzer, BB 2004, 2757 (2759); Theuvsen, *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* 15 (2004), 117–136 (122); sowie 6.3.7 des Österr. NPO-Governance Kodex.

¹⁴⁹² Dazu umfassend Jäger/Beyes, *ZfP* 2007, 62 (66 f.); Sandberg, in: Strachwitz/Mercker, S. 763 ff.; Schober/Then, S. 209 f.; Then/Kehl, *S&S (Rote Seiten)* 3/2016, 1 (5 f.). zusätzlich zur zunehmenden Bedeutung von Evaluation auch in Bezug auf *corporate* bzw. *foundation governance*: Hopt, in: *Comp CG of NPO*, 531–563 (553 f.); Then, in: *NPLY* 2006, 123–137 (132 ff.); Veltmann, in: Werner/Saenger, Rn. 590; zur Eigenschaft dieser Überwachung – auch auf Empfängerseite – als Ausprägung der (gesellschaftsrechtlichen) Sorgfaltspflicht Stürmer, S. 250 f.; speziell zur Wirkungsmessung in Gestalt der SROI-Analyse Schober/Then, S. 7 ff. Zur abstrakten Schwierigkeit der Bemessung siehe jedoch Gray/Benson, *Nonprofit Management and Leadership* 13 (2003), 213–227 (223); insbesondere bei Förderstiftungen: Oster, *Nonprofit Management and Leadership* 8 (1998), 207–221 (208, 217 f.); Schober/Then, S. 110 ff.

¹⁴⁹³ Induktiv zu diesen Maßstäben und ihrer jeweiligen Bedeutung Sandberg, in: Strachwitz/Mercker, S. 763; Then, *S&S* 2/2004, 14 (14); Veltmann, in: Werner/Saenger, Rn. 589. Baber/Daniel/Roberts, *The Accounting Review* 77 (2002), 679–693 (687 ff., 691) stellen in ihren empirischen Untersuchungen zumindest eine positive Korrelation zwischen gesteigerter Fördertätigkeit („changes in accounting performance measured as amounts directed toward the charity’s main purpose“) und der Höhe der Vorstandsvergütung fest.

¹⁴⁹⁴ Vgl. Sandberg, in: Strachwitz/Mercker, S. 763: „Welche Wirkung [wurde] durch den Einsatz finanzieller und personeller Mittel in Bezug auf den Nutzen für die Zielgruppen bzw. das Gemeinwohl erzielt?“, außerdem Baber/Daniel/Roberts, *The Accounting Review* 77 (2002), 679–693 (680); Veltmann, in: Werner/Saenger, Rn. 589.

Effizienz des Mitteleinsatzes ist den Vorgaben zur gemeinnützigen Mittelverwendung Genüge getan.¹⁴⁹⁵ Beide Größen sind dergestalt wechselbezüglich, dass wegen schlechter Effizienz fehlende Mittel zum effektiven Einsatz schlichtweg nicht zur Verfügung stehen und sich demnach negativ auf diese auswirken. Letztlich ist damit die Effizienz des Mitteleinsatzes nichts anderes als eine Chiffre für die gemeinnützigkeitsrechtliche Selbstlosigkeit bzw. Angemessenheit der Mittelverwendung, wie sie auch in Gestalt der Verwaltungskostenquote eine hohe Außenwahrnehmung erfährt.¹⁴⁹⁶

bb. Sachgerechte Bezugsgrößen

Damit stehen insbesondere – aber längst nicht ausschließlich – mit Effektivität und Effizienz (des Mitteleinsatzes) zwei Messinstrumente zur Verfügung, denen ein eigenständiger und allgemeiner Wert im Rahmen steuerbegünstigter Zweckverfolgung beigemessen werden kann.¹⁴⁹⁷ Die Tatsache, dass den gemeinnützigen Körperschaften in Gestalt des Gewinns die für kommerzielle Unternehmen populärste und auch konzeptionell wohl zweckmäßigste Bemessungsgrundlage abgeht, spricht nicht gegen das Konzept variabler Entlohnung an sich, sondern banalerweise lediglich dafür, sich an anderen Zielgrößen zu orientieren. Diese werden – selbst in Gestalt von Effizienz und Effektivität – im Zweifel schwieriger zu bemessen sein und damit die Frage nach sich ziehen, ob der Aufwand ihrer Bemessung außer Verhältnis zu den erwartbaren positiven Effekten für den verfolgten Zweck stehen.¹⁴⁹⁸

Es lassen sich jedoch je nach den konkreten Umständen der Art gemeinnütziger Betätigung Bezugsgrößen finden, deren potentieller Nutzen eine entsprechende Abwägung zumindest erfolgversprechend erscheinen lässt. Wie aber schon ganz allgemein für die Organvergütung,

¹⁴⁹⁵ Sandberg, in: Strachwitz/Mercker, S. 763; Then, S&S 2/2004, 14 (14); Veltmann, in: Werner/Saenger, Rn. 589; zu den Möglichkeiten der unterschiedlichen – aber niemals gänzlich isolierten – Überprüfung dieser beiden Maßstäbe (Prozess-, Ergebnis- und Wirkungsevaluation) siehe Sandberg, in: Strachwitz/Mercker, S. 769 f.

¹⁴⁹⁶ Vgl. – auch zur hiermit verbundenen (zivilrechtlichen) Organisationspflicht – Stürner, S. 249; zu Recht einschränkend aber ebd. S. 251: niedrige Verwaltungskosten können kaum „letztgültiges Kriterium für Effizienz und Erfolg“ sein; ähnlich Hof, in: v. Campenhausen/Richter⁴, § 9 Rn. 181. In diesem Kontext sei noch einmal an die Definition des angemessenen Mitteleinsatzes bei BFH, Beschluss v. 23.9.1998 (I B 82/98) BStBl II 2000, 320–325 (324) (=BFHE 186, 433) erinnert: gegeben, wenn dieser „wirtschaftlich sinnvoll ist und dazu beiträgt, dass ein möglichst hoher Anteil der Mittel unmittelbar und effektiv [den verfolgten Zwecken] zugute kommt“.

¹⁴⁹⁷ Vgl. Werner/Gemeinhardt, Compensation and Benefits Review 27 (1995), 53–60 (56, 59 f.); zunehmende Anzahl der Leistungsempfänger als Maßstab für gleichsam Effizienz und Effektivität: Gray/Benson, Nonprofit Management and Leadership 13 (2003), 213–227 (215, 222). Wenig überzeugend ist derweil die Auffassung von Brandl u.a., ZfP 2006, 356 (363), dass leistungszentrierte Vergütungssysteme evolutiv die letzte Stufe einer langfristig zwingenden Entwicklungsdynamik eines durch derartige Anpassungen immer *gerechter* werdenden Vergütungssystems darstellen.

¹⁴⁹⁸ Sandberg/Mecking, ZSt 2008, 139 (142) sprechen hier treffend von den Schwierigkeiten, „die mit einer leistungsgerechten Bemessung auf der Basis qualitativer statt quantitativer, ökonomischer Zielgrößen verbunden sind“; zu den Herausforderungen einer anschließenden Monetarisierung (und damit letztendlich doch wieder Quantifizierung) der daraus folgenden Erkenntnisse: Schober/Then, S. 126 ff. Vgl. abstrakt zu diesen Herausforderungen auch Baber/Daniel/Roberts, The Accounting Review 77 (2002), 679–693 (680); Hüttemann, DSJG 26 (2003), 49–75 (64); Schober/Then, S. 93 ff.

müssen die Bemessungsgrundlagen sehr individuell an die Umstände und Ziele der jeweiligen Körperschaft angepasst werden, es kann hierbei kein Patentrezept geben.¹⁴⁹⁹ Wichtigste Voraussetzung ist, dass die Zielgröße so gewählt ist, dass eine kausale Beziehung zwischen der beobachteten Tätigkeit des vergüteten Organwalters und dem gegenständlich betrachteten Erfolgsaspekt angemessen wahrscheinlich und damit letztlich sowohl eine Erfolgsmessung als auch -zumessung möglich ist.¹⁵⁰⁰ Diese spezifischen Maßstäbe können konkret beispielsweise Wachstum in Gestalt erhöhter Mitteleinnahmen, gesteigerter Förderbeträge oder einer zunehmenden Anzahl von Leistungsempfängern, die Qualität operativer Fördertätigkeit¹⁵⁰¹, oder schlicht eine Verringerung der Verwaltungskosten sein.¹⁵⁰²

cc. Zusätzliche Anforderungen

Zudem bedarf es einer – unter Umständen konflikträchtigen – Berücksichtigung der in zunehmendem Maße strengen (allgemeinen) steuerlichen Anforderungen an variable Vergütungsbestandteile in mancherlei Hinsicht gar nicht, da sie entweder auf die finanzielle Struktur von NPO kaum sachgerecht anwendbar sind, oder ohnehin über die an sich bereits strengen Anforderungen an steuerbegünstigte Körperschaften nicht hinausgehen, weil diese etwa ohnedies eine regelmäßig strengere Verwaltungskostenquote beachten müssen. Diese Beschränkungen, die der *BFH* – wie soeben skizziert – im Rahmen der vGA herausgearbeitet hat, müssen nämlich im Bereich der Gemeinnützigkeit immer im Lichte des Telos ihrer Entstehung betrachtet werden. Die 50 %-Grenze dient etwa ihrem Ursprung nach der Verhinderung einer Gewinnabsaugung und damit letztlich der Umgehung von Gewinnbesteuerung,

¹⁴⁹⁹ So anschaulich Oster, *Nonprofit Management and Leadership* 8 (1998), 207–221 (210); Richter/Werz, S&S 4/2006, 23 (25).

¹⁵⁰⁰ Theuvsen, VM 1/2005, 6 (8 f.) bezeichnet diese Anforderungen als Zielrelevanz und Operationalität, Schober/Then, S. 42 ff. sprechen – im Kontext der Bestimmung des *Social Impacts* – von letztlich individuellen *Wirkungsmodellen* sowie einer entsprechenden *Wirkungsbetrachtung* oder -messung; vgl. außerdem v. Holt, in: Winheller/Geibel/Jachmann, § 55 AO Rn. 97; Krönes, VM 3/2004, 32 (34 f.); sowie prinzipiell sehr skeptisch, ob dies bei NPO überhaupt möglich ist Jäger/Beyes, ZfP 2007, 62 (66 f.). Zu (eher unernsten) Erfolgsmaßstäben bei der Stiftungstätigkeit Wenzler, npoR 2014, 309 (311).

¹⁵⁰¹ Hierbei kann insbesondere bei dienstleistungsdominierten NPO die Kundenzufriedenheit eine gewichtige Rolle spielen: Gray/Benson, *Nonprofit Management and Leadership* 13 (2003), 213–227 (218); Werner/Gemeinhardt, *Compensation and Benefits Review* 27 (1995), 53–60 (56, 59 f.). In Gestalt des Pflegekompasses werden solche Daten – wenn auch nicht in hinreichender Ausdifferenzierung – beispielsweise bereits zentral und allgemein zugänglich gesammelt. Sachgerechte Einschränkungen dieser Kriterien aber bei Stürner, S. 251.

¹⁵⁰² Diese wirken sich dann nicht auf den Gewinn, sondern auf die Höhe der zur Zweckförderung verfügbaren Mittel aus. In der Tat ist bei Sandberg, in: *Vergütungsstudie 2014*, 49–139 (113) eine diesbezügliche Korrelation festzustellen: Vorstände in Stiftungen mit geringer Verwaltungskostenquote bekommen ein höheres Gehalt. Allerdings ist nicht mit Sicherheit nachzuweisen, ob dies an entsprechenden sich hieran orientierenden erfolgsabhängigen Vergütungen, oder schlicht daran liegt, dass es in aller Regel einfacher ist, die Verwaltungskosten relativ niedrig zu halten, wenn die Körperschaft absolut betrachtet größer ist. Daran zeigt sich jedoch, dass letztlich die beiden Größen Effizienz und Effektivität immer übergeordnete Bezugsgrößen bleiben, die jedoch bereichsspezifisch an den individuellen Zweck angepasst werden können.

wodurch sich diese Wertungen nicht überzeugend auf die steuerbefreite Körperschaft – mit Ausnahme der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe – übertragen lassen.¹⁵⁰³

Auch das Hauptargument gegen „echte“ Umsatztantieme in profitorientierten Unternehmen überzeugt für NPO nicht. Das Kernproblem der Umsatztantieme ist eine Ausschüttung von Geldern, die in der bloßen Erhöhung des Umsatzes – im Gegensatz zum Gewinn – der Körperschaft gar nicht erst zufließen, sodass durch die Leistung an die Organwalter zwangsläufig ein Substanzverlust eintreten muss.¹⁵⁰⁴ Zumindest bei in nicht nur unerheblichem Maße auch durch externe Zuwendungen finanzierten gemeinnützigen Körperschaften fließen – wenn auch nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Fördertätigkeit selbst – Mittel zu, die in den Grenzen der gemeinnützigen Mittelverwendung, insbesondere der Selbstlosigkeit, auch für solche Verwaltungsausgaben wie Personalkosten verwendet werden dürfen. Diese sind dabei – zumindest wenn sie der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen – nie dergestalt der Gesellschaft zugeflossen, dass man bei einer Verwendung für die Leistung einer (angemessenen) Umsatztantieme von einem nicht kompensierten Substanzverlust sprechen muss, soweit sie zu einer gesteigerten Fördertätigkeit eingesetzt wurden. Die Umsatztantieme geht damit von Geschäftsmodellen aus, bei denen Gewinne die einzige Form von Vermögenszuwächsen darstellen, während von gemeinnützigen Körperschaften regelmäßig auch Formen externer Finanzierung praktiziert werden.¹⁵⁰⁵

Hinzu kommt abmildernd, dass variable Vergütungsformen bereits rein konzeptionell nicht wirklich Gefahr laufen, alleiniger Vergütungsbestandteil zu werden, da bei hauptberuflicher Tätigkeit eine lediglich jährliche Auszahlung zur Bestreitung des Lebensunterhalts untauglich ist und eine monatliche Orientierung und Bemessung der variablen Vergütung mit derart gesteigertem Verwaltungsaufwand einhergehen dürfte, dass sich kaum eine Körperschaft zu einer solchen Vereinbarung hinreißen lassen dürfte.

c. Sphärenspezifische Betrachtung variabler Vergütung

Auch wenn die konkreten Eigenarten der gemeinnützigen Körperschaft so unterschiedlich sein können, dass sich wenig Allgemeines über die steuerlichen Anforderungen an variable Vergütungsformen sagen lässt, repräsentieren doch die unterschiedlichen Betätigungssphären zumindest in Abgrenzung zueinander unterschiedliche Stoßrichtungen, die einzelne grundlegenden Ausführungen zulassen.¹⁵⁰⁶

¹⁵⁰³ Dabei ist es eher eine Geschmacksfrage, ob man in dogmatischer Hinsicht die Begrenzungen der Rechtsprechung deshalb bereits in ihrer Anwendung teleologisch auf profitorientierte Unternehmungen reduziert, oder in Gestalt der steuerbefreiten Zwecksetzung von einer Widerlegung des aus der Anwendung der Maßstäbe folgenden Anscheinsbeweises ausgeht.

¹⁵⁰⁴ So auch Spitaler/Niemann, Rn. 87.

¹⁵⁰⁵ Daher für die prinzipielle Möglichkeit einer Umsatztantieme (unter Vorbehalt der Angemessenheit der Gesamtbezüge der Höhe nach, abgesichert etwa durch Obergrenzen): Schwedhelm, in: FS Korth, 181–197 (191 f.).

¹⁵⁰⁶ Zu entsprechenden Erwägungen im Rahmen der Festvergütung vgl. bereits oben C.IV.3.e, S. 277.

aa. In der ideellen Sphäre

In der ideellen Sphäre inklusive Vermögensverwaltung muss zwischen der bloßen Mittelbeschaffung und der – mehr oder minder – unmittelbar zweckverfolgenden Fördertätigkeit differenziert werden.

(1) Mittelbeschaffung

Eine Beteiligung an Zuflüssen kann es zumindest bei externen Einnahmequellen geben, etwa, indem man einem Organwalter einen Anteil der nachweislich durch seine Arbeit eingeworbenen Spenden oder Mitgliedsbeiträge – etwa als feste Prämie für die Werbung neuer Mitglieder bzw. periodischer Spender, oder als anteilige Provision – zugesteht.¹⁵⁰⁷

Zur Bestimmung deren Höhe liegt eine Orientierung an den erlaubten Provisionen für die (externe) Spendeneinwerbung nicht fern.¹⁵⁰⁸ Diese sind allerdings alles andere als eindeutig definiert. Der insofern wenig restriktive *BFH* hat etwa für eine externe Werbeagentur eine Provision in Höhe von 42 % der durch sie eingeworbenen Mitgliedsbeiträge – jedenfalls für die dort gegenständliche Aufbauphase – nicht als gegen die Selbstlosigkeit verstoßend angesehen.¹⁵⁰⁹ Systematischer sind die Darlegungen von *Herbert*¹⁵¹⁰, der solange von einer unschädlichen Verwendung ausgeht, als nur in der – statistischen oder anderweitig ex ante erwartbaren – Gesamtzeit der eingeworbenen Mitgliedschaft abzüglich der hierzu erfolgten (notwendigen) Aufwendungen ein Gesamtüberschuss in vier- bis fünffacher Höhe der Werbeprämien verbleibt. Damit wären auch bei einer nur einjährigen Mitgliedschaft Provisionen von bis zu 25 % für den Werber möglich, allerdings – im gewichtigen Unterschied zu einem externen Werber – nur soweit wie in seiner Person, insbesondere falls seine Anstellung gerade

¹⁵⁰⁷ Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 24; Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 106 (Lfg. 220 November 2012); Richter/Werz, S&S 4/2006, 23 (25); großzügig Stürner, S. 328; ähnlich auch (obschon etwas mittelbarer, weil nur im Rahmen von Zielvereinbarungen): Grambow, Rn. 311 ff. Das Fundraising bezeichnet daher auch der ansonsten weitgehend skeptische Theuvsen, VM 1/2005, 6 (14) als potentiell tauglichen Anwendungsbereich motivationssteigernder variabler Vergütung; kritischer Stürner, S. 436.

¹⁵⁰⁸ Hierfür in gewissen Grenzen – mit umfangreichen Nachweisen – R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 93 f. Dass Provisionen zur Spendeneinwerbung an Externe mittlerweile eine übliche und damit objektiv erwartbare Handhabe gemeinnütziger Organisationen sind, ist auch bei Betrugskonstellationen des Strafrechts mittlerweile anerkannt: BGH, Urteil v. 10.11.1994 (4 StR 331/94) NJW 1995, 539–540; Rudolphi, in: FS Klug, 315–328 (325 ff.); Überblick bei Schauhoff, DStR 2002, 1694 (1696 f.).

¹⁵⁰⁹ BFH, Urteil v. 18.12.2002 (I R 60/01) BFH/NV 2003, 1025–1027 (1026). Auch bei ders., Beschluss v. 23.2.1999 (XI B 128/98) BFH/NV 1999, 1055–1056 (1056) konnte er einen Kostenanteil von 25–35 % der Einnahmen eines Veranlagungszeitraums für die (Gesamtkosten der) Mitgliederwerbung „zumindest bei summarischer Beurteilung“ im Rahmen eines AdV-Verfahrens „nicht von vornherein als unangemessen und wirtschaftlich sinnlos“ einschätzen.

¹⁵¹⁰ Herbert, BB 1991, 178 (183).

(auch) zur Mitgliedereinwerbung erfolgt ist, für die Körperschaft nicht ohnehin ein finanzieller Aufwand entstanden ist.¹⁵¹¹

Sehr viel strenger ist dem gegenüber in der Regel die Finanzverwaltung, die teilweise die Kosten der Mitgliederwerbung insgesamt – wenn überhaupt – nur im Ausnahmefall oberhalb von 10 % der zeitgleich vereinnahmten Mitgliedsbeiträge zu erlauben gewillt war.¹⁵¹² Allerdings erstrecken sich diese Ausführungen nicht auf die Spendenwerbung und sind als Reaktion auf anhaltende Kritik an dieser unsachgemäßen Ungleichbehandlung – im Gegensatz zu allen anderen in diesem Abschnitt des Schreibens übernommenen Ausführungen – nicht (mehr) in AEAO Nr. 19 ff. zu § 55 enthalten, sodass ein heutiges Festhalten hieran weitgehend unwahrscheinlich ist, es sei denn in der Funktion als Nichtbeanstandungsgrenze.¹⁵¹³

Damit sind Provisionen auch für die mit der Einwerbung von Spenden und Mitgliedschaften betrauten Organwalter prinzipiell möglich, sofern sie wirtschaftlich sinnvoll sind, weil sie etwa die durch ihre Anreizwirkung erhöhten Einnahmen nicht in voller Höhe schmälern. Dies dürfte regelmäßig dann der Fall sein, wenn sie – inklusive anderer im Zusammenhang mit der Einwerbung entstandener Kosten – 50 % der (erwartbar) eingeworbenen Gelder nicht übersteigen. Allerdings sind diese Provisionen als Teil der Verwaltungskosten zugleich der allgemeinen Vorgabe unterworfen, dass sie in einem angemessenen Verhältnis zu den Kosten der unmittelbaren Fördertätigkeiten stehen und diese damit typischerweise zumindest nicht überwiegen dürfen. Diese 50 % Grenze würde selbst einer – übermäßig kühnen und damit soweit sichtbar auch bis dato nie ernstlich vertretenen – Ausweitung der Rechtsprechung zur Gewinnabschmelzung durch Gesellschafter-Geschäftsführer im Zuge der vGA auf die Einnahmen einer steuerbegünstigten Körperschaft entsprechen.¹⁵¹⁴

Etwas komplexer ist die Situation bei der *Vermögensverwaltung*. Nicht nur bei Stiftungen wird – dort sogar zusätzlich stiftungszivilrechtlich in Gestalt des Kapitalerhaltungsgebots –

¹⁵¹¹ Noch großzügiger Schauhoff, DSStR 2002, 1694 (1698); S. Unger, DSStZ 2010, 141 (145 f.); ähnlich wohl Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 129, die – bei externer Einwerbung – so weit gehen, jedenfalls noch so geringen (erwartbaren) Überschuss über die Provision als Rechtfertigung für ebendiese zu sehen; vgl. in diesem Kontext zum (technischen) Verrechnungsverbot i.S.d. § 246 HGB IDW, FN-IDW 2010, 201 (207) (Tz. 35). Vgl. ähnliche Wertungsaspekte bei Stürmer, S. 326 f. mit Hinweis auf die Sammlungsgesetze der Länder Saarland und Thüringen mit der jeweiligen Erlaubnisvorgabe in § 2 Abs. 1 Nr. 4 bzw. Nr. 3, dass „die Unkosten der Sammlung [nicht] in einem offensichtlichen Missverhältnis zu dem Reinertrag der Sammlung stehen“ dürfen.

¹⁵¹² Siehe etwa BMF-Schreiben v. 15.5.2000 (IV C 6–S 0170–35/00), BStBl I 2000, 814 (815). Diese Grenze war zuvor in Teilen der Rechtsprechung aufgekommen, so etwa FG Köln, Beschluss v. 28.1.1998 (6 V 6194/97) EFG 1998, 755–756 (755) mit Bezug auch auf FG Baden-Württemberg, Urteil v. 6.12.1990 (X K 236/86) n.v. Explizit dagegen jedoch BFH, Beschluss v. 23.2.1999 (XI B 128/98) BFH/NV 1999, 1055–1056 (1056).

¹⁵¹³ Vgl. M. Orth, DSStJG 26 (2003), 177–228 (214); überblicksartig zu allen Auffassungen auch Gesserich, DSStR 2001, 604 (606 f.); kritisch der Verwaltungsauffassung gegenüber: Schauhoff, DSStR 2002, 1694 (1696, 1698); Schleder, Rn. 486 f.; M. Orth, S&S (Rote Seiten) 5/1999, 1 (9 f.); ders., DSStJG 26 (2003), 177–228 (213 f.) m.w.N.

¹⁵¹⁴ Siehe zu dieser Rechtsprechung oben C.V.2, S. 280 ff. Eine entsprechende Anwendung kommt schon allein deswegen nicht in Betracht, weil Mitgliedsbeiträge und Spenden keine steuerbaren Einkünfte darstellen und die Argumentation so nah an den Eigenarten des Unternehmensgewinns erfolgt, dass mangels Gewinnbezugs bei NPO beispielsweise die Mittelverwendungsrechnung kein gleichbedeutender Betrachtungsgegenstand ist.

von der Vermögensverwaltung als integralem Ausfluss der Betätigung ohnehin eine rentierliche Anlage erwartet. Auch wenn dies nicht bedeutet, dass eine Mindestkapitalverzinsung unterstellt würde und ein entsprechendes dahinter Zurückbleiben negative Auswirkungen für die juristische Person und das unter Umständen haftbar zu machende Organ hat, wird man schwer vertreten können, das vermögensverwaltende Organmitglied direkt an jedweden Überschüssen zu beteiligen. Denkbar wäre aber beispielsweise eine anteilige Partizipation an merklich überdurchschnittlichen Zuwächsen – vorausgesetzt, diese lassen erkennen, dass sie der Vermögensstruktur nicht zum längerfristigen Nachteil gereichen. Hier ließen sich etwa Werte von 5–10 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz als Schwelle vereinbaren, ab deren Überschreiten die zusätzlichen Vermögenszuwächse entsprechend anteilig als Provision gewährt werden. Auch hierbei wäre allerdings an eine gewisse Begrenzung nach oben zu denken, also bei absolut außergewöhnlichen und in keinem nachvollziehbaren Leistungsbezug stehenden Überschüssen, wie auch in Hinsicht auf eine absolute Obergrenze der Gesamtvergütung des Empfängers.¹⁵¹⁵

(2) Unmittelbare Zweckverfolgung

In der unmittelbar zweckbezogenen Fördertätigkeit inklusive der Zweckbetriebe kann es anders als bei den Mittelbeschaffungsaktivitäten nicht auf die Überschüsse ankommen, sondern allein auf bestimmte Parameter der erfolgten (oder sogar erfolgreichen) Förderung. Auch wenn dies begrifflich – wie bereits dargestellt¹⁵¹⁶ – nicht unproblematisch ist, ließe sich in diesen Fällen durchaus von einer *Umsatztantieme* sprechen.¹⁵¹⁷

Möchte man sich dieses Wagnis ersparen, muss die Anknüpfung spezifischer an die jeweiligen Fördertätigkeiten der Körperschaft erfolgen, was dann in Gestalt konkreter Zielvereinbarung Jahr für Jahr an wechselnde Ausrichtungen anpassbar ist. Bei dienstleistungsbezogenen

¹⁵¹⁵ Der ertragsbezogenen Vergütung in der Stiftung steht auch nicht AEAO Nr. 8 (Satz 4) zu § 58 Nr. 6 entgegen, der „Leistungen mit Ausschüttungscharakter, z.B. in Höhe eines Prozentsatzes der Erträge“ an den Stifter und seine Familie unabhängig von der konkreten Höhe absolut und unwiderlegbar als unzulässig qualifiziert. Abgesehen vom ohnehin absoluten Ausnahmecharakter des per se sehr großzügigen § 58 Nr. 6 AO besteht kein Leistungsbezug zwischen Stiftungserträgen und der – unter Umständen gänzlich non-existent – Tätigkeit des Stifters. Die Stifterrente hat einen reinen Unterhalts- und Versorgungszweck, eine Orientierung an Stiftungskennziffern ist damit aus sich heraus widersinnig. Wird ein Stifter allerdings selber als Organ tätig, kann ihm für diese Tätigkeit durchaus eine variable Vergütung gewährt werden, ohne dass davon der § 58 Nr. 6 AO berührt wäre.

¹⁵¹⁶ Siehe oben C.V.2, S. 280 ff.

¹⁵¹⁷ So zum Beispiel Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.68. Es kann vielleicht zur Anerkennung auch hilfreich sein, aufgrund des merklich individuellen Leistungsbezugs in diesem Kontext sachgerecht von einer Förder- oder Umsatzprovision zu sprechen; vgl. ähnlich BGH, Urteil v. 4.10.1976 (II ZR 204/74) DB 1977, 85–86; Schüller, S. 29; auch diesem Begriff gegenüber – zumindest im profitorientierten Kontext – kritisch BFH, Beschluss v. 12.10.2010 (I B 70/10) BFH/NV 2011, 301–302. A.A. aber ganz prinzipiell für die „ureigenen und nicht abspaltbaren Aufgaben eines Geschäftsführers“: FG Saarland, Urteil v. 2.10.1996 (I K 85/95) EFG 1997, 38 (38). Ebenfalls semantisch dogmatischer („nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats [sind] Umsatzbeteiligungen für einen Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich als vGA zu beurteilen“): BFH, Beschluss v. 20.8.1997 (I B 128/96) BFH/NV 1998, 353–354 (353).

Formen der Zweckverfolgung lässt sich beispielsweise gut die Anzahl der geförderten Personen als Messlatte heranziehen.¹⁵¹⁸ Allerdings müssen dem in Bezug auf die Zweckmäßigkeit der Maßnahmen gewisse Einschränkungen auferlegt werden. Es kann nicht im Interesse der Zweckverfolgung einer Tafel sein, in einem Einzugsgebiet von 100.000 Einwohnern täglich 300.000 Mahlzeiten auszugeben. Hier sollte eine an den Satzungszwecken gemessene Obergrenze Teil der Vereinbarung sein.¹⁵¹⁹ Diese Möglichkeiten haben reine Förderkörperschaften umgekehrt nicht, die damit argumentative Probleme bekommen dürften, wenn eine bloße Steigerung der Fördertätigkeit nicht mit entsprechend gestiegenen Einnahmen einhergeht.

Es sind selbst Konstellationen denkbar, in denen eine erfolgsbasierte Vergütung den Vorgaben insbesondere der Selbstlosigkeit sogar besser entspricht als eine feste Vergütung, weil hierdurch das Risiko einer frustrierten und damit den verfolgten Zweck gerade nicht fördernden Aufwendung auf den Provisionsempfänger abgewälzt wird, sofern die Bezugsgröße für die Vergütung entsprechend gewählt wurde.¹⁵²⁰ Bedingung ist hierfür in ganz besonderem Maße eine passende Dokumentation der relevanten Bezugsgrößen.¹⁵²¹

bb. Im Rahmen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sollen in der gemeinnützigen Körperschaft ganz vorrangig der Mittelbeschaffung dienen. Sie treten hierbei in Wettbewerb mit anderen – nicht steuerbegünstigten – Unternehmen, weshalb NPO für diesen Teilbereich partiell ihre steuerlichen Privilegien abgesprochen bekommen. Das Ziel dieser Tätigkeit ist das Gerieren von Überschüssen, die schließlich der gemeinnützigen Körperschaft zufließen, weswegen alle Argumente, die auf der fehlenden Gewinnorientierung basieren, für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe keine Geltung entfalten. Dort können daher folgerichtig – im Rahmen der sonstigen Vorgaben der AO, insbesondere der Angemessenheit¹⁵²² – prinzipiell gewöhnliche wirtschaftliche Maßstäbe angesetzt werden und entsprechende anteilige Überschuss-Tantieme bzw. -Provisionen gewährt werden.¹⁵²³ Dabei müssen die allgemeinen Vorgaben der Rechtsprechung zur begrenzten Anerkennung variabler Vergütungen im Rahmen verdeckter Gewinnausschüttungen beachtet werden.

¹⁵¹⁸ So auch Gray/Benson, *Nonprofit Management and Leadership* 13 (2003), 213–227 (215). Je nach den Umständen kann dies wertmäßig einen eklatanten Unterschied etwa zur Anzahl der Förderaktionen darstellen, wenn wiederkehrende Behandlungen derselben Person – wie etwa im Gesundheitssektor – speziell der Ausweis einer mangelhaften Fördertätigkeit sein können.

¹⁵¹⁹ Zum damit verbundenen Aspekt der *Doppelförderungen* siehe Stürner, S. 250 f. Vgl. auch ebd. S. 251: „Folgerungen, die sich aus dem Verhältnis der eingesetzten Mittel zu der Zahl der Destinatäre oder der Zahl der aktiven Mitglieder ergeben, sind nur unter Einbeziehung weiterer Daten und Parameter aussagekräftig“.

¹⁵²⁰ So überzeugend auch Schauhoff, *DStR* 2002, 1694 (1698).

¹⁵²¹ Siehe hierzu bereits oben C.V.3.b.aa, S. 285.

¹⁵²² Siehe zur Erstreckung dieser Vorgaben auch auf die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe A.VII.2.c, S. 211.

¹⁵²³ Hüttemann, *Gemeinnützigkeit*, Rn. 5.68; Oster, *Nonprofit Management and Leadership* 8 (1998), 207–221 (218); überhaupt nur im Rahmen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe: Grambow, Rn. 310.

4. Zusammenfassung

Damit bestehen – zumindest in rechtlicher Hinsicht – keine grundsätzlichen Bedenken gegenüber erfolgsabhängigen Vergütungsformen für Organe gemeinnütziger Körperschaften. Lassen sich im Einzelnen passende Parameter der Leistungs- und Erfolgsbeurteilung finden sowie praktikabel handhaben, können NPO ihren Organwaltern in angemessenem Rahmen variable Vergütungskomponenten gewähren, insbesondere, wenn die individuelle Tätigkeit einen messbaren Nutzen für den satzungsmäßigen Zweck entfaltet. Das gilt in besonderem Maße für die Beteiligung an Überschüssen aus der Mitteleinwerbung, jedenfalls soweit diese messbar aus der Tätigkeit des jeweiligen Organwalters resultieren.

VI. Abfindung und Angemessenheit

1. Allgemein

In der Öffentlichkeit haben Abfindungen generell einen eher schlechten Ruf. Dies liegt einerseits an der Diskretion, mit der üblicherweise derlei Abreden getroffen werden, weil sie zeit- und kostenaufwendige sowie oftmals mit negativer Außendarstellung verbundene Gerichtsverfahren mit scheidenden Mitgliedern der Geschäftsführung vermeiden sollen. Dies führt dazu, dass Abfindungen überhaupt nur in die Wahrnehmung der leicht erregbaren Öffentlichkeit geraten, wenn sie ein dergestalt exzessives Maß erreichen, dass sich rückwirkend beim – unweigerlichen – Bekanntwerden die Zivil- oder gar Strafgerichte damit auseinandersetzen.

Es kommt erschwerend hinzu, dass aufgrund der regelmäßig (nur in Teilen notwendigerweise) verkürzten Darstellungen in der Presse Abfindungen als eine Zahlung ohne messbare Gegenleistung wahrgenommen werden, was sich insbesondere für die ausschließlich gemeinnützige Mittelverwendung als schädlich erweisen würde. Es wirkt auf den ersten Blick kaum mit diesen Vorgaben vereinbar, wenn ein seinen Pflichten entbundener Organwalter weiterhin seine Bezüge erhält, ohne einen messbaren Nutzen für den verfolgten Zweck darzustellen. Dieser Eindruck erhärtet sich weiter, wenn parallel dazu bereits ein Nachfolger diese Funktion übernimmt und dafür selbstredend eine vergleichbare Vergütung erhält, sodass die Leistungen an das ehemalige Organmitglied keinerlei Bezug mehr zur laufenden Verfolgung des privilegierten Zwecks aufweist.

a. Begriffsdefinition

Ähnlich wie bereits im Rahmen der „Aufwandsentschädigung“¹⁵²⁴, ist auch die Abfindung ein schillernder Begriff und rechtlich nicht eindeutig belegt. Vielfach werden allerlei mehr oder weniger verwandte Begriffe synonym verwendet und selbst eine explizite Bezeichnung als „Abfindung“ ist noch kein verlässliches Zeichen dafür, dass es sich dabei aus rechtlicher

¹⁵²⁴ Siehe oben Erster Teil A.II.1.a, S. 17 ff.

Sicht wirklich um eine solche handelt.¹⁵²⁵ Der Begriff der Abfindung findet sowohl im Zivilrecht als auch im öffentlichen Recht an unterschiedlichster Stelle Verwendung.¹⁵²⁶ Daher ist es prinzipiell unumgänglich, die einzelnen sich konkret hinter diesem oder ähnlichen Begriffen verbergenden Leistungen auf ihre rechtliche Gestalt, Wirkung und Beziehung untereinander zu untersuchen und isoliert zu bewerten.¹⁵²⁷ Dies kann mitunter faktisch schwerfallen, da die Abfindung typischerweise gewollt pauschalen Charakter aufweist und als Pauschalbetrag ohne Aufschlüsselung ihrer Bestandteile ausgestaltet wird.¹⁵²⁸

Allgemein lässt sich sagen, dass Abfindungen grundsätzlich einmalige Leistungen sind, „durch die ein vermögensrechtlicher Anspruch aus unübersichtlichen und dauernden Rechtsbeziehungen unter Ausschluss weiterer Forderungen endgültig beseitigt wird“. ¹⁵²⁹ Im Kontext von entgeltlicher Tätigkeit lässt sich dies dahingehend konkretisieren, dass Abfindungen Geld und/oder Sachleistungen in zeitlichem und inhaltlichem Zusammenhang mit dem Ausscheiden einer Person aus dem Verhältnis mit einer Gesellschaft sind. Grundsätzlich können diese Leistungen sowohl den Zeitraum der verbleibenden Vertragsdauer, als auch die Zeit nach Beendigung betreffen.¹⁵³⁰ Wurzel und gleichsam Maßstab dieser finanziellen Kompensation ist der Ausgleich zwischen dem Bestandsinteresse an dem (Dauer-) Schuldverhältnis einerseits und dem Auflösungsinteresse andererseits.¹⁵³¹ Hinzu kommt, dass der Abfindung aufgrund der damit kompensierten unbedingten Beendigung oftmals unübersichtlich langer oder weitreichender Rechtsverhältnisse eine Befriedungsfunktion beigemessen wird.¹⁵³²

Begrifflich abzugrenzen sind Abfindungen insbesondere von Anerkennungsprämien (auch *appreciation awards* oder „nachträgliche Sonderzahlungen“), die mitunter im Zusammenhang mit dem Ausscheiden von Organmitgliedern vorkommen und in der breiten Öffentlichkeit oft gleichsam als Abfindung wahrgenommen werden.¹⁵³³ Hierbei handelt es sich prinzipiell weniger um Abfindungen, als vielmehr um rückwirkend begründete Anpassungen der

¹⁵²⁵ Vgl. Kreßel, NZA 1997, 1138 (1140); Offerhaus, in: FS Budde, 465–482 (466 f.); Vogt, BB 1975, 1581 (1581 f.).

¹⁵²⁶ Vgl. nur §§ 305, 327a–c AktG; §§ 843 Abs. 3, 1491, 1501 BGB; § 29 ff. UmwG; §§ 59 f. BauGB. Zum Aufkommen und Verständnis des Begriffs der Abfindung in diesen und weiteren Gesetzen siehe ausführlich mit weiteren Nachweisen Leßmann, S. 46 ff.; Vogt, BB 1975, 1581 (1581 ff.).

¹⁵²⁷ Leßmann, S. 46 nennt – nicht abschließend – als potentielle Elemente „Zahlungen für enttäuschte Gehaltserwartungen, Zahlungen für vorzeitig abgebrochene Bonusprogramme, Pensions- oder Übergangsgelder, Aufwandsentschädigungen, „Anerkennungsprämien“, Karenzentschädigungen für nachvertraglich vereinbarte Wettbewerbsverbote, aber auch Sachleistungen [...]“; zu den dahinter stehenden Funktionen der Abfindung siehe systematisch ders., S. 57 ff.

¹⁵²⁸ Dies wird insbesondere in Hinblick auf die *Befriedungsfunktion* der Abfindung (s.u.) allgemein gebilligt: BVerfG, Beschluss v. 12.5.1976 (1 BvL 31/73) BVerfGE 42, 176–191 (190); Leßmann, S. 56 f., 58; Vogt, BB 1975, 1581 (1586). Ganz anders als bei Arbeitnehmern sieht dies jedoch zumindest in der Praxis der Abfindung von Organmitgliedern aus, wo insbesondere bei Kapitalgesellschaften das mannigfaltige Geflecht der Bezügekomponenten eine differenzierte Regelung notwendig macht; so empirisch Leßmann, S. 63, 67 ff.

¹⁵²⁹ So wörtlich ders., S. 57; vgl. weiterhin Gieseler, in: KSchR⁵, § 10 KSchG Rn. 4 f.

¹⁵³⁰ Leßmann, S. 46.

¹⁵³¹ Begriffe originär bei BAG, Urteil v. 7.5.1987 (2 AZR 271/86) NJW 1988, 159–160 (160); vgl. außerdem Hromadka/Maschmann, § 10 Rn. 133 ff.; Leßmann, S. 50, 57 f.

¹⁵³² Ehrlich, in: Hdb. aAV⁵, Teil I Rn. 4; Leßmann, S. 51.

¹⁵³³ Siehe hierzu insbesondere das Mannesmann-Urteil des BGH, Urteil v. 21.12.2005 (3 StR 470/04) BGHSt 50, 331–346 (=NJW 2006, 522) – *Mannesmann* –; sowie Fleischer, DB 2006, 542 (543 f.);

Vergütung selbst, in damit tendenziell variabler Form, die eher im Zusammenhang mit der – zumindest dem Grunde nach im Vorhinein vereinbarten – Ermessenstantieme zu sehen sind.

b. Gesetzliche Abfindungsansprüche

Weit weniger problematisch wäre es aus Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts, wenn der Empfänger auf die Abfindung einen belastbaren – vorzugsweise gesetzlichen – Anspruch hätte. Die Erfüllung dieser Verbindlichkeit ist dann regelmäßig auch mit den rigiden Vorgaben der AO vereinbar.

In arbeitsrechtlichen Gesetzen finden sich vereinzelt solche Ansprüche, allen voran im Kündigungsschutzgesetz. Nach § 9 Abs. 1 KSchG kann das Arbeitsgericht nach Feststellung, dass die verfahrensgegenständliche Kündigung sozial ungerechtfertigt war, auf Antrag einer Partei bei Unzumutbarkeit der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses selbiges auflösen und den Arbeitgeber im Gegenzug zur Zahlung einer angemessenen Abfindung verurteilen.¹⁵³⁴ Als Maßstab der Angemessenheit legt § 10 Abs. 1 KSchG einen Betrag von bis zu zwölf Monatsverdiensten fest, in der Regel wird pro Beschäftigungsjahr ein Monatsverdienst zugesprochen.¹⁵³⁵

Einen Anspruch auf Abfindung in geringerer Höhe bei betriebsbedingten Kündigungen bietet außerdem § 1a KSchG.¹⁵³⁶ Auch im Rahmen von Kündigungen, die gegen einen Interessenausgleich über eine Betriebsänderung verstoßen, gibt es in §§ 112, 113 BetrVG einen gesetzlichen Anspruch auf Abfindung.¹⁵³⁷

c. Abfindungen von Organmitgliedern

Für die gegenständlichen Organmitglieder als gesetzliche Vertreter der jeweiligen juristischen Person folgt jedoch die Nicht-Anwendbarkeit dieser arbeitsrechtlichen Ansprüche aus ihrer Arbeitgeberstellung, wie sich explizit aus § 14 Abs. 1 Nr. 1 KSchG ergibt.¹⁵³⁸ Daher

Hoffmann-Becking, NZG 2006, 127 (127 f.); Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 6 f.; Kort, NJW 2005, 333 (334). Auch im Strafprozess gegen *Thomas Middelhoff* war diese Unterscheidung – wenn auch nicht i.R.d. allgemeinen Berichterstattung – erheblich, weil die eigentlichen Abfindungszahlungen als rechtmäßig bewertet wurden: Fleischer/Bauer, ZIP 2015, 1901 (1902 ff.).

¹⁵³⁴ Zu den Einzelheiten siehe Dütz/Thüsing, Rn. 443 ff.; Löwisch/Caspers/Klumpp, Rn. 776 ff.

¹⁵³⁵ Dütz/Thüsing, Rn. 449; Gieseler, in: KSchR⁵, § 10 KSchG Rn. 6 ff., 19 ff.; Linck, in: Hueck-KSchG¹⁵, § 10 Rn. 17 ff.; Löwisch/Caspers/Klumpp, Rn. 781.

¹⁵³⁶ Die Eigenschaft als gesetzlicher Anspruch ist aufgrund des zumindest rechtsgeschäftsähnlichen Zustandekommens umstritten; vgl. dies., Rn. 795 ff.

¹⁵³⁷ Auch hier findet gem. § 113 Abs. 1 Hs. 2 BetrVG der Angemessenheitsmaßstab des § 10 KSchG (entsprechende) Anwendung.

¹⁵³⁸ Siehe hierzu genauer J.-H. Bauer, BB 1994, 855 (856 f.); v. Hoyningen-Huene, in: Hueck-KSchG¹⁵, § 14 Rn. 5 ff.; Löwisch/Caspers/Klumpp, Rn. 790 ff.; Pfeiffer, in: KSchR⁵, § 14 KSchG Rn. 3 ff. sowie bereits oben in spezifischem Kontext Erster Teil A.II.3.e.aa(2), S. 72.

können Abfindungen für Organmitglieder lediglich vertraglich begründet werden, in erster Linie im Rahmen von individuellen Aufhebungsverträgen.¹⁵³⁹

Dabei muss eine gewisse eigenständige Bewertung – speziell der angebrachten Höhe – erfolgen, wozu die Regelungen des § 10 KSchG nur begrenzt herangezogen werden können. Insbesondere fällt bei Organpersonen ein ansonsten regelmäßig gewichtiger Faktor in der pekuniären Bemessung einer Abfindung weg. Ein Kündigungsschutz besteht für Organvertreter juristischer Personen gem. § 14 KSchG regelmäßig nicht, sodass das damit eigentlich zusammenhängende Bestandsinteresse nicht in gleichem Maße unterstellt werden kann.¹⁵⁴⁰ Abgesehen von diesen normierten Typisierungen ist jedoch nicht prinzipiell ausgeschlossen, dass – insbesondere in der Situation eines *unfreiwilligen* Ausscheidens eines hauptamtlichen Geschäftsführers oder Vorstands aus einer Gesellschaft – die Interessenlage des (ehemaligen) Organmitglieds mit der eines gekündigten Arbeitnehmers vergleichbar ist.¹⁵⁴¹

2. Abfindungen und Gemeinnützigkeitsrecht

Abfindungen können gegen das Selbstlosigkeitsverbot verstoßen, insbesondere gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1–3 AO. Dennoch sind sie für gemeinnützige Körperschaften nicht prinzipiell ausgeschlossen, wie sich an der oft selbstverständlichen Behandlung in Literatur und Rechtsprechung zeigt.¹⁵⁴² Auch wenn sie nicht kategorisch auszuschließen sind, dürfte insbesondere die notwendige Rechtfertigung durch einen Nutzen für den Satzungszweck und damit mittelbar – aber nachvollziehbar – für die Allgemeinheit bei Abfindungen oftmals schwerlich darzulegen sein.¹⁵⁴³

¹⁵³⁹ J.-H. Bauer, DB 1992, 1413 (1415 f.); Burmester, in: Hdb. aAV⁵, Teil 5 Rn. 279 ff.; Leßmann, S. 59; Offerhaus, in: FS Budde, 465–482 (466 ff.). Zu den Anforderungen an deren Ausgestaltung siehe Burmester, in: Hdb. aAV⁵, Teil 5 Rn. 128 ff.; Fonk, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.⁴, § 10 Rn. 360 ff.; Hromadka/Maschmann, § 10 Rn. 6 ff.; Löwisch/Caspers/Klump, Rn. 661 ff. Auch eine Regelung in Gesellschaftsvertrag bzw. Satzung ist prinzipiell möglich. Siehe hierzu Zippel, in: FS Brönnner, 485–495.

¹⁵⁴⁰ So auch FG Münster, Urteil v. 3.3.2009 (9 K 5195/04 K,G,F) juris, Rz. 79; vgl. zum Telos des KSchG Hromadka/Maschmann, § 10 Rn. 133 ff. Allerdings hat § 10 KSchG bisweilen auch eine – zumindest praktische – Bedeutung als allgemeiner Maßstab für eine angemessene Abfindung; selbst im Rahmen von (außergerichtlichen) Aufhebungsvereinbarungen zwischen Arbeitgeber und -nehmer wird mitunter darauf rekurriert: Leßmann, S. 56.

¹⁵⁴¹ So explizit ders., S. 54, 59 ff.; vgl. auch BGH, Urteil v. 25.11.1996 (II ZR 118/95) NJW-RR 1997, 348–349 (348): „die Versorgung [ist] aber für ihren Empfänger von lebenswichtiger Bedeutung, insbesondere für Mitglieder von Organen der Gesellschaften, die meist nicht ausreichend sozialversichert sind“ (bzgl. der „existentielle[n] Bedeutung einer Versorgungszusage“).

¹⁵⁴² Siehe beispielsweise die (teilweise) Anerkennung in FG Münster, Urteil v. 3.3.2009 (9 K 5195/04 K,G,F) juris; ertragsteuerliche Behandlung einer empfangenen Abfindungszahlung nach Auflösung einer gemeinnützigen Stiftung: FG Baden-Württemberg, Urteil v. 17.3.2005 (14 K 225/98) EFG 2005, 935–937; vgl. außerdem zur (allerdings zivilrechtlichen) Pflichtwidrigkeit einer „unangemessen hohen Abfindung“ bei Stiftungen: Burgard, S. 407; in engen Grenzen möglich: Grambow, Rn. 566.

¹⁵⁴³ Zu einer der wenigen – und auch nur in Teilen eine Abfindung zubilligenden – Entscheidungen siehe BFH, Beschluss v. 12.10.2010 (I R 59/09) BStBl II 2012, 226 (=BFHE 231, 28); detaillierter

Aufgrund des wenig trennscharfen Begriffs der Abfindung bzw. anderer synonym verwendeter Ausdrücke ist es – insbesondere in Bezug auf die Notwendigkeit einer präzisen funktionalen Analyse der einzelnen Leistungsbestandteile für die Belange der gemeinnützigkeitsrechtlichen Prüfung – hilfreich, auf die von der Literatur entwickelte Unterscheidung zwischen *ablösenden* und *zusätzlichen* Abfindungen zurückzugreifen.¹⁵⁴⁴ Demnach sind nur solche Abfindungen (oder deren Bestandteile) *ablösend*, die einen Anspruch wertmäßig abbilden, der bei regeltem Ablauf der Vergütungsvereinbarung sicher entstanden wäre, also insbesondere Ansprüche auf feste und variable Vergütung¹⁵⁴⁵ bis zum ordnungsgemäßen Vertragsende – also regelmäßig bis zum Zeitablauf eines befristeten Vertrags oder zur Wirkung einer ordentlichen Kündigung¹⁵⁴⁶ – oder Anwartschaften auf eine betriebliche Altersversorgung.¹⁵⁴⁷ Alle darüber hinausgehenden Abfindungen sind als *zusätzlich* zu qualifizieren, namentlich solche, die sich funktional auf primär immaterielle Einbußen wie den Verlust des sozialen Besitzstands beziehen, oder persönliche finanzielle Belange über das Vertragsverhältnis hinaus betreffen, beispielsweise Übergangs- oder Vorruhestandsgelder.¹⁵⁴⁸

Dem liegt die Unterscheidung zugrunde, ob damit lediglich Ansprüche abgegolten werden, die ohnehin entstanden wären, wogegen – deren gemeinnützigkeitskonforme ursprüngliche Ausgestaltung vorausgesetzt – auch vor dem Hintergrund der Vorgaben an die Mittelverwendung keine Bedenken bestehen, oder ob hier Mittel allein zum persönlichen Vorteil des Empfängers aufgewendet werden, was regelmäßig einen Verstoß gegen das Selbstlosigkeitsgebot darstellt, weil diese Mittel für die Förderung des privilegierten Zwecks unwiederbringlich verloren gehen. Pointiert bedeutet dies folglich, dass alle Abfindungen, die qualitativ wie quantitativ (höchstens) ablösenden Charakter haben, prinzipiell mit § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO – und seinen weiteren Ausprägungen – vereinbar sind, alle zusätzlichen Abfindungen grundsätzlich nicht.¹⁵⁴⁹

die Vorinstanz: FG Münster, Urteil v. 3.3.2009 (9 K 5195/04 K,G,F) juris, Rz. 75 ff. Dies unterscheidet sich im Kern nicht vom Maßstab bei for-profit Gesellschaften, wo insbesondere bei (hier vorliegenden) Ermessensentscheidungen eine Ausrichtung am *Unternehmensinteresse* der Maßstab ist: vgl. nur LG Düsseldorf, Urteil v. 22.7.2004 (XIV 5/03) NJW 2004, 3275–3287 (3276 f.); Dreher, AG 2002, 214 (216); Leßmann, S. 74.

¹⁵⁴⁴ Begriffe geprägt von Fonk, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.⁴, § 10 Rn. 348 ff.; siehe außerdem Fleischer/Bauer, ZIP 2015, 1901 (1906); Leßmann, S. 64 f., 71 ff.

¹⁵⁴⁵ Zu den teils komplizierten Einzelheiten einer diesbezüglichen Berechnung siehe Burmester, in: Hdb. aAV⁵, Teil 5 Rn. 164 ff.; Fonk, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.⁴, § 10 Rn. 131 ff., 352; Leßmann, S. 81 f.; Schüller, S. 28.

¹⁵⁴⁶ Hier zeigt sich ein Nachteil befristeter Verträge, wenn damit tatsächlich mehrere Jahre in die Zukunft – regelmäßig ohne Gegenleistung – abgefunden werden muss: Leßmann, S. 64.

¹⁵⁴⁷ Bei letzteren muss allerdings noch einmal zwischen *verfallenden* und *unverfallbaren* Pensionsanwartschaften differenziert werden: J.-H. Bauer, DB 1992, 1413 (1419); Leßmann, S. 86 f.; siehe außerdem § 3 BetrAVG.

¹⁵⁴⁸ Detaillierte Aufbereitung bei: Leßmann, S. 88 ff.

¹⁵⁴⁹ Nichts anderes meint das FG Münster, Urteil v. 3.3.2009 (9 K 5195/04 K,G,F) juris, Rz. 79, wenn es von der Schädlichkeit „freiwillig(er)“ Abfindungen spricht. Eine ähnliche Unterscheidung in ertragsteuerlichem Kontext nimmt die wohl herrschende Auffassung in Hinsicht auf die Frage vor, unter welchen Voraussetzungen Abfindungen i.S.d. §§ 24, 34 EStG begünstigt besteuert werden können: vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 17.3.2005 (14 K 225/98) EFG 2005, 935–937 (936 f.); J.-H. Bauer, DB 1992, 1413 (1420); Gieseler, in: KSchR 5, § 10 KSchG Rn. 38 ff.; Offerhaus, in: FS Budde, 465–482 (469 ff.). Zusätzliche Abfindungen sind aber selbst bei for-profit

Demnach sind solche Abfindungen prinzipiell unschädlich für die Gemeinnützigkeit, in denen (künftig) vertraglich geschuldete Vergütungen für die Beschäftigungszeiträume bis zur wirksamen Auflösung des anspruchsbegründenden Rechtsverhältnisses enthalten sind oder solche – nicht über Wert – in anderer Weise abgegolten werden, wie beispielsweise Urlaubsansprüche.¹⁵⁵⁰ Andere – insbesondere gesellschaftsrechtliche – Maßstäbe zur Absicherung der Angemessenheit einer Abfindung haben für das insofern strengere Recht der Steuerprivilegierungen (§§ 51 ff. AO) regelmäßig keine eigenständige Bedeutung.¹⁵⁵¹

Allerdings sind in Ausnahmefällen durchaus Konstellationen denkbar, in denen als *zusätzlich* zu qualifizierende Abfindungen eine Wirkung zeitigen, die der gemeinnützigen Mittelverwendung entspricht. Wenn beispielsweise die rechtliche Auseinandersetzung mit einem scheidenden Organwalter einen absehbar langwierigen und kostenintensiven Gerichtsprozess und dadurch eine derartige Beeinträchtigung der NPO bedingt, dass die sonstigen Tätigkeiten und weitere Ressourcen in Mitleidenschaft gezogen werden und eine über die eigentliche Streitigkeit hinausgehende Schädigung bewirken, kann es dem verfolgten Zweck – aus der maßgeblichen ex-ante-Perspektive – im Einzelfall mehr dienen, dieses Verfahren schnellstmöglich (gegen entsprechend angemessenen finanziellen Ausgleich) zu beenden.

Dies deckt sich insofern auch mit dem dreistufigen Ansatz des *BGH* aus der *Mannesmann*-Entscheidung¹⁵⁵² zu nachträglichen Sonderzahlungen. Die – wenn auch in jenem Kontext dogmatisch fragwürdige¹⁵⁵³ – Anknüpfung an das Unternehmensinteresse dieser nur auf den ersten Blick kompensationslosen Zahlung muss als Maßstab nur entsprechend durch das Gemeinwohlinteresse in Form des geförderten Zwecks ersetzt werden. Gegen diese nur eingeschränkte Möglichkeit spricht auch nicht die weitreichende Kritik der ganz überwiegenden Literatur an dieser Rechtsprechung.¹⁵⁵⁴ Diese bezieht sich insbesondere darauf, dass die aktienrechtlichen Vorgaben einer rückwirkenden Gewährung solcher Zahlungen nicht im Wege stehen und die Rechtsprechung des Strafsenats somit eine unbegründete Rechtsfortbildung contra legem sei.

Das überzeugt in Bezug auf den vor allem zugrundeliegenden Maßstab des § 87 AktG, nicht aber in Bezug auf die hier zugrundeliegenden Maßstäbe der AO, allen voran § 55 Abs. 1 AO. Sofern sich die Kritik darauf richtet, dass § 87 Abs. 1 AktG (in a.F. noch ohne das Kriterium der „Leistung“) einer retrospektiven Vergütungsfestlegung nicht entgegenstehe, gilt dies für

Aktiengesellschaften prinzipiell nicht unumstritten: vgl. die Übersicht über den Meinungsstand bei Fonk, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.⁴, § 10 Rn. 358. Ablösende Abfindungen können hingegen sogar genuine Vorteile für gemeinnützige Körperschaften bieten, etwa wenn durch die zeitlich konzentrierte Ablösung von künftigen Personalkosten ein *Verwendungsüberhang* – zu diesem genauer sogleich D.II.3, S. 304 – entsteht.

¹⁵⁵⁰ So im Ergebnis auch FG Münster, Urteil v. 3.3.2009 (9 K 5195/04 K.G.F) juris, Rz. 77 ff.; insofern bestätigt durch BFH, Beschluss v. 12.10.2010 (I R 59/09) BStBl II 2012, 226 (=BFHE 231, 28); ebenso Grambow, Rn. 566.

¹⁵⁵¹ Vgl. zu diesen die Übersicht bei Vogt, BB 1975, 1581 (1584 ff.); außerdem zu § 87 Abs. 1 AktG bzw. § 30 f. GmbHG Leßmann, S. 117 ff. bzw. 189 ff.

¹⁵⁵² BGH, Urteil v. 21.12.2005 (3 StR 470/04) BGHSt 50, 331–346 (=NJW 2006, 522) – *Mannesmann* –; dazu kritisch Fleischer, DB 2006, 542 (543).

¹⁵⁵³ Vgl. nur Fleischer, DStR 2005, 1318 (1320); Kort, NJW 2005, 333 (334).

¹⁵⁵⁴ Siehe nur Fleischer, DB 2006, 542; Hoffmann-Becking, NZG 2006, 127; Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 7; Kort, NJW 2005, 333; etwas weniger kritisch aus heutiger Perspektive Fleischer/Bauer, ZIP 2015, 1901 (1904 f.).

die Vorgabe der Selbstlosigkeit und den dahinterstehenden Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung umgekehrt nicht. Vergütungen, die erst im Nachhinein bemessen werden, halten einem Fremdvergleich auch unabhängig von der Angemessenheit regelmäßig nicht stand. Auch der Hinweis auf einen notwendigen Gleichlauf mit Ermessenstantiemen und freiwilligen Gratifikationen an Angestellte unterer Hierarchieebenen¹⁵⁵⁵ überzeugt im Kontext der Gemeinnützigkeit nicht, weil auch bei diesen solche Zahlungen potentiell gegen die Selbstlosigkeit verstoßen.¹⁵⁵⁶ Auch die nachträgliche Anpassung einer sich retrospektiv als zu gering herausstellenden Vorstandsvergütung ist im Rahmen der AO anders zu bewerten als im AktG, wo entsprechende Anpassungen deutlich eher gewollt sind, eine Anpassung nach unten sogar in § 87 Abs. 2 AktG ihre gesetzliche Regelung gefunden hat. § 55 Abs. 1 Nr. 3 verbietet lediglich unverhältnismäßig hohe Vergütungen, die Organwalter haben gerade keinen Anspruch auf die Anpassung unverhältnismäßig niedriger Gehälter. Die rechtfertigende Anreizwirkung einer entsprechenden rückwirkenden Belohnung für die Tätigkeit künftiger Organmitglieder dürfte außerdem regelmäßig zu diffus sein, als dass aus ihr ein rechtfertigender Vorteil für die gemeinnützige Zweckverfolgung zu ziehen wäre.¹⁵⁵⁷ Zumindest dürften die Voraussetzungen an einen entsprechenden Nachweis denkbar hoch sein.

Kategorisch problematisch sind Abfindungen demnach vor allem dort, wo aufgrund der jeweiligen Körperschaftsverfassung eine kurzfristige Entbindung des Organwalters von seinen Rechten und Pflichten ohne Weiteres möglich ist, zum Beispiel weil für eine Kündigung ein besonderer Grund vorliegt, oder die Notwendigkeit eines solchen zur Beendigung von An- und Bestellung von vornherein ausgeschlossen war.¹⁵⁵⁸ Einmal mehr ist hier folglich die genaue Klärung der – vor allem zeitlichen – Reichweite der zivilrechtlichen Ansprüche aus Be- oder Anstellung zwingende Voraussetzung für die steuerrechtliche Bewertung.

Für die Abfindung von Selbstorganwaltern kommt – allerdings ohne weitergehende Rechtsfolgen – hinzu, dass eine Zahlung an diese in inhaltlicher Verbindung mit der Rückleistung oder Veräußerung ihrer Kapitalanteile stehen und damit einen Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO darstellen kann, nachdem hierfür nur der Nominalwert zurückgewährt werden darf.¹⁵⁵⁹

¹⁵⁵⁵ Siehe dazu Fleischer, DStR 2005, 1318 (1320); Hoffmann-Becking, NZG 2006, 127 (129); Koch, in: Hüffer/Koch¹², § 87 Rn. 7.

¹⁵⁵⁶ Zu den Ermessenstantiemen siehe insofern genauer bereits C.V.3.a, S. 283.

¹⁵⁵⁷ Zumal die überwiegende Auffassung – aus nachvollziehbaren Gründen – noch nicht mal eine konkrete Kenntnis der potentiell hierdurch motivierten Akteure von dieser nachträglichen Belohnung fordert: Fleischer, DB 2006, 542 (544); Hoffmann-Becking, NZG 2006, 127 (129). Sofern *Fleischer* (ebd. S. 543) das „höchstrichterliche Junktim von nachträglicher Anerkennungsprämie und zukunftsbezogenem Nutzen“ für die Gesellschaft im Kontext der Angemessenheit nach AktG kritisiert, ist dies im Kontext von Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit und dem Nutzen für das Gemeinwohl gerade sachgerecht.

¹⁵⁵⁸ Gleiches gilt auch insoweit, als die (eigentlich fortgesetzten) Ansprüche des Organmitglieds aus anderen Gründen – zumindest teilweise – beschränkt werden, etwa im Rahmen des § 615 S. 2 BGB.

¹⁵⁵⁹ So ebenfalls bei BFH, Beschluss v. 12.10.2010 (I R 59/09) BStBl II 2012, 226 (228) (=BFHE 231, 28). Hierbei sei an die dieser Entscheidung entsprungene Rechtsprechung erinnert, die die drakonische Sanktion der Nachversteuerung gem. §§ 61 Abs. 3, 63 Abs. 2 AO auch – contra legem (genauer zur berechtigten Kritik daran oben A.VII.3, S. 213) – auf besonders schwerwiegende Verfehlungen gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1–3 AO erstreckt.

D. Zeitnahe Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO)

I. Begründung im Gebot der Gegenwartsnähe

Die Vorgabe der zeitnahen Mittelverwendung ist Ausprägung des Gebots der Gegenwartsnähe, einem ungeschriebenen Grundprinzip der Gemeinnützigkeit.¹⁵⁶⁰ Dieses tritt ergänzend zu den Prinzipien der unmittelbaren und ausschließlichen Zweckverfolgung, da gerade letztere in der ihr eigenen Pfadabhängigkeit zwar unausweichlich auf das steuerbegünstigte Ziel ausgerichtet ist – und erstere zudem bestimmte Umwege untersagt –, jedoch beim Fehlen jedweder zeitlichen Vorgabe die Rechtfertigung der finanziellen Vorteile schwerfällt. Die Steuerbegünstigung basiert auf einem (typisiert unterstellten) Vorteil für die Allgemeinheit. Fällt dieser – bzw. das hinreichend ernstliche Bemühen um seine Erreichung – einzig und allein in die ferne oder gar unbestimmte Zukunft, so ist wenig plausibel, warum eine Entlastung frühzeitig und für einen längeren Zeitraum greifen soll, wenn die dem gegenüberstehenden (potentiellen) Vorteile nur für einen kurzen Augenblick ihre Wirkung entfalten.¹⁵⁶¹ Dies gilt umso mehr, wenn man bedenkt, dass mit jeder Verlagerung in die Zukunft die Gefahr eines (endgültigen) Ausbleibens einer Förderung der Allgemeinheit wächst. Hinzu kommt, dass bereits erfolgte Steuerbegünstigungen rückwirkend nur unter engen Voraussetzungen – und in zeitlichen Grenzen – zurückgenommen werden können.¹⁵⁶² Je weiter die geplante Zweckverwirklichung in der Zukunft liegt, desto mehr nähert sich außerdem zumindest die Unterhaltung einer diesbezüglichen Infrastruktur eines Selbstzwecks an.¹⁵⁶³

¹⁵⁶⁰ Droege, S. 192 ff.; P. Fischer, FR 2004, 147 (148); Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49–75 (63 ff.); ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 4.110 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 28; Thiel, DB 1992, 1900 (1901). Zum damit zusammenhängenden Begriffsverständnis insbesondere der Worte „zeitnah“ und „gegenwartsnah“ siehe Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung, S. 23 ff., 83 f., 191; außerdem P. Fischer, FR 2004, 147 (147).

¹⁵⁶¹ BFH, Urteil v. 11.12.1974 (I R 104/73) BStBl II 1975, 458–459 (459) (=BFHE 114, 495); ders., Urteil v. 23.7.2003 (I R 29/02) BStBl II 2003, 930–933 (932) (=BFHE 203, 251); P. Fischer, FR 2004, 147 (147); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.110. Semantisch wird diese Form der Gegenwartsnähe oftmals auch als zeitlicher Nebenaspekt des „Gerichtetseins“ auf den gemeinnützigen Zweck im Sinne der Ausschließlichkeit verstanden: siehe nur BFH, Urteil v. 11.12.1974 (I R 104/73) BStBl II 1975, 458–459 (459) (=BFHE 114, 495). Zur ergänzenden Funktion gegenüber strukturellen Kontrolldefiziten bei der Mittelverwendung gemeinnütziger Körperschaften sowie zum Wertungsvergleich mit der zeitlichen Komponente des Spendenabzugs siehe Droege, S. 193; Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49–75 (63 f.); ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 4.112.

¹⁵⁶² Nicht zufällig ist deshalb auch die Obergrenze der vertretenen Meinungen zu den Fristen i.R.d. § 63 Abs. 4 S. 1 AO merklich unterhalb der zehnjährigen Nachversteuerungsfrist in § 61 Abs. 3 S. 2 i.V.m. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO angesiedelt. Siehe hierzu oben A.VII.3, S. 213.

¹⁵⁶³ Dies wurde früher und auch heute noch in Teilen fälschlicherweise im Rahmen der *Eigenwirtschaftlichkeit* der Körperschaft als Ausschlussgrund der Selbstlosigkeit angesiedelt. Vgl. BFH, Urteil v. 13.9.1989 (I R 19/85) BStBl II 1990, 28–30 (29) (=BFHE 158, 333) sowie oben A.V.2.c, S. 199.

II. Allgemein

Das in § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO manifestierte Gebot der zeitnahen Mittelverwendung ist die wichtigste Ausprägung des allgemeinen Gebots der Gegenwartsnähe.¹⁵⁶⁴ Die Körperschaft muss alle Mittel, die ihr unabhängig von deren Provenienz zufließen, innerhalb eines bestimmten Zeitraums den jeweiligen satzungsmäßigen Zwecken zuwenden.

1. Betroffene Vermögensteile

Der zugrundeliegende Begriff der „Mittel“ entspricht grundsätzlich dem i.R.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO festgelegten Verständnis und umfasst damit Einnahmen des ideellen Bereichs inklusive der Zweckbetriebe ebenso wie Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und (versteuerte) Gewinne der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe.¹⁵⁶⁵ Anders als im Rahmen des § 55 Abs. 1 Nr. 1–4 AO, wo aufgrund der jeweiligen Schutzfunktion ein breites Verständnis der Mittel (bzw. des Vermögens) zugrunde gelegt werden muss, sollen nach Sinn und Zweck der zeitnahen Mittelverwendung diese Vermögenswerte jedoch nicht allesamt verausgabt werden, sondern nur solche, die nicht in anderer Form bereits der Zweckverwirklichung dienen.

Damit steht die Definition der effektiv einer zeitnahen Verwendungspflicht unterliegenden Vermögenswerte unter einem gewissen teleologischen Vorbehalt, der nur wirklich liquide Mittel umfasst, nicht aber solche, die aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen als gebunden anzusehen sind und damit in schützenswerter Weise (einstweilen) nicht zur Verfügung stehen.¹⁵⁶⁶ Zum rechtlich gebundenen Vermögen gehört insbesondere das Ausstattungskapital einer steuerbegünstigten Körperschaft,¹⁵⁶⁷ hinter den tatsächlichen Gründen verbergen

¹⁵⁶⁴ Allgemein zum Gebot der zeitnahen Mittelverwendung siehe ders., Urteil v. 13.9.1989 (I R 19/85) BStBl II 1990, 28–30 (=BFHE 158, 333); P. Fischer, FR 2004, 147 (147 f.); Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung, S. 78 ff.; ders., in: Dt. Stiftungswesen, 191–213 (202 ff.); ders., DStJG 26 (2003), 49–75 (65 ff.); ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 5.74 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 28 f.; Rösch u.a., DB 2007, 1434; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 7 Rn. 12, § 9 Rn. 70 ff.; F. Schröder, DStR 2005, 1238 (1238 f.); Thiel, DB 1992, 1900; Thiel/Eversberg, DB 2007, 191. Zur inhaltlichen Auseinandersetzung mit der Kritik an diesem Grundsatz siehe nur Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.76 ff.

¹⁵⁶⁵ BFH, Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (64) (=BFHE 165, 484); ders., Urteil v. 15.7.1998 (I R 156/94) BStBl II 2002, 162–164 (163) (=BFHE 186, 546); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 125 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.16 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 15; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 70; Thiel, DB 1992, 1900 (1900 f.); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 81. Siehe auch AEAO Nr. 3 f. zu § 55 Abs. 1 Nr. 1. Zu beachten ist dabei die Beschränkung der Mittel auf reine Vermögenswerte, also Geld und Wirtschaftsgüter, nicht aber Nutzungen oder Leistungen: BFH, Urteil v. 23.10.1991 (I R 19/91) BStBl II 1992, 62–65 (64) (=BFHE 165, 484); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.22.

¹⁵⁶⁶ BFH, Urteil v. 15.7.1998 (I R 156/94) BStBl II 2002, 162–164 (163 f.) (=BFHE 186, 546); Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 29; Thiel, DB 1992, 1900 (1901).

¹⁵⁶⁷ Bspw. das Grundstockvermögen einer Stiftung oder Stammkapital einer GmbH: ders., DB 1992, 1900 (1902); F. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, B. Rn. 174.

sich typischerweise betriebswirtschaftlich gebotene Entscheidungen, wie etwa die einer langfristigen Mittelbeschaffung dienende Thesaurierung von Gewinnen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.¹⁵⁶⁸

Zur eigenen Vergegenwärtigung gleichsam wie als Nachweis der Erfüllung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung gegenüber der Finanzverwaltung sind die Körperschaften verpflichtet, eine Gegenüberstellung von dergestalt eingebundenen, theoretisch in bestimmten Zeiträumen zu verwendenden, sowie tatsächlich bereits entsprechend verwendeten Mitteln aufzustellen und stets aktuell zu halten: die *Mittelverwendungsrechnung*.¹⁵⁶⁹ Die sich hieraus ergebenden, noch als *zeitnah zu verwenden* klassifizierten Mittel lassen sich in Abgrenzung zum nutzungsgebundenen oder in Rücklagen eingestellten Vermögen solange als sog. *Mittelvortrag* ausweisen, bis sie – innerhalb der zeitlichen Grenzen – verwendet werden.¹⁵⁷⁰

2. Verwendung

Die Verwendung als Einsatz dieser Mittel unterscheidet sich – schon semantisch – prinzipiell nicht von der allgemeinen Vorgabe in § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, wird allerdings durch die Zeitkomponente auch in sachlicher Hinsicht eingeschränkt. Der geforderten Verwendung entspricht es hierbei am anschaulichsten, wenn die Vermögenswerte satzungs- und damit zweckkonform verbraucht werden. Dieses Verbrauchen muss dabei den allgemeinen Vorgaben der Mittelverwendung entsprechen, insbesondere ausschließlich und unmittelbar erfolgen, was prinzipiell der Fall ist, wenn die Mittel im ideellen Bereich eingesetzt werden, wozu im weiteren Sinne auch die Zweckbetriebe gehören.¹⁵⁷¹

a. Nutzungsgebundenes Vermögen

Eine Ausprägung des weit verstandenen Erfordernisses der Unmittelbarkeit findet sich in § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO, nach dem Verwendung auch „*die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen*“ ist.¹⁵⁷² Diese auch als Bildung von „nutzungsgebundenem Vermögen“ bezeichnete Verwendungsart im Wege eines Aktivtauschs führt dazu, dass die dergestalt eingebundenen Mittel solange als in Verwendung befindlich bewertet werden, bis die konkrete Nutzung entfällt. Ist dies (rein faktisch) der Fall, leben die darin enthaltenen Mittel – als quasi innerer Zufluss – wieder auf und unterliegen

¹⁵⁶⁸ Insofern ähneln die Wertungen den Erwägungen i.R.d. *ausschließlichen* Mittelverwendung.

¹⁵⁶⁹ Zu den damit einhergehenden Anforderungen siehe AEAO Nr. 28 f. zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 sowie Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 165 ff.; Kronawitter, ZKF 2016, 145 (150 ff.); F. Schröder, DStR 2005, 1238 (1240 ff.); Stahl, ZöGU 2014, 169; Thiel, DB 1992, 1900 (1905 ff.); F. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, B. Rn. 141 ff.

¹⁵⁷⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.19, 5.94 f.; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 77.

¹⁵⁷¹ Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 30; zu teils schwierigen Abgrenzungen zwischen Zweckbetrieben und Teilbereichen der Vermögensverwaltung in diesem Kontext siehe Thiel/Eversberg, DB 2007, 191; sowie dagegen Rösch u.a., DB 2007, 1434.

¹⁵⁷² Vgl. die konkreten Beispiele bei AEAO Nr. 27 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5.

erneut einer zeitnahen Verwendungspflicht, woraus sich unter Umständen auch eine Pflicht zur Veräußerung ergeben kann.¹⁵⁷³

b. Verwendung im Rahmen der Mittelbeschaffung

Umstritten ist es hingegen, ob die Mittel auch dafür eingesetzt werden dürfen, die reine Mittelbeschaffung etwa in Form wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe zu unterstützen. Ein dauerhafter Einsatz von bereits zur zeitnahen Verwendung bestimmten Mitteln im Rahmen der reinen Mittelbeschaffung entspricht aufgrund seiner fehlenden direkten Beziehung zur eigentlichen Zweckverfolgung prinzipiell nicht den gesetzlichen Vorgaben.¹⁵⁷⁴

Weitgehend unbestritten dürfen jedoch auch zeitnah zu verwendende Mittel bis zum Zeitpunkt ihrer Verwendung – in ihre Eigenschaft als liquide Mittel nicht verändernder Weise – rentierlich angelegt werden, um zusätzliche Erträge zu generieren. Möglich ist dies neben der Vermögensverwaltung auch in eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, sofern eine ex-ante-Betrachtung die ungeschmälerzte Verfügbarkeit im Rahmen der Verwendungsfrist erwarten lässt.¹⁵⁷⁵ Dies entbindet die Körperschaft indes nicht von der hiervon gänzlich unbeeinflussten Pflicht zur „richtigen“ zeitnahen Verwendung.

Dem gegenüber wird jedoch in Teilen – unabhängig von einschlägigen Ausnahmen¹⁵⁷⁶ – anerkannt, dass die Thesaurierung von Gewinnen zur längerfristigen Absicherung der erfolgreichen Mittelbeschaffung in Gestalt wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe zulässig ist, sofern dies einer kaufmännisch vernünftigen Prognose entspricht, deren Darlegung der Körperschaft obliegt.¹⁵⁷⁷ Dabei dürfen die Mittel zur besagten Absicherung in Form einer Rücklage allerdings nur aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb selbst stammen und nicht etwa aus den der steuerfreien Sphäre entspringenden Einnahmen umgelenkt werden.¹⁵⁷⁸

¹⁵⁷³ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.87; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 30; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 74, 83 f. Dabei ist zu beachten, dass das Wiederaufleben nur in Höhe des Verkehrswerts erfolgen kann. Vgl. auch die korrespondierende Regelung für die Auflösung von Rücklagen gem. § 62 Abs. 2 S. 2 AO.

¹⁵⁷⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.35; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 14 (Lfg. 144 April 2016). Anders wäre es in Abgrenzung hierzu wiederum zu bewerten, wenn Mittel dergestalt eingesetzt werden, dass sie nutzungsgebundenes Vermögen darstellen. Beachte überdies die Ausnahme für neugegründete Stiftungen in § 62 Abs. 4 sowie (externe) Zuwendungen im ideellen Bereich, die speziell zur langfristigen Vermögensvermehrung bestimmt sind, gem. § 62 Abs. 3 AO; genauer dazu unten D.III.4, S. 310.

¹⁵⁷⁵ Herbert, BB 1991, 178 (186); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.21; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 16; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 82; speziell zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 144; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.21, 6.35; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 7 Rn. 115.

¹⁵⁷⁶ Siehe dazu genauer sogleich D.III, S. 305 ff.

¹⁵⁷⁷ Dabei ist die dogmatische Anknüpfung jedoch umstritten. Teilweise wurde bei solchen Vorgängen bereits die Qualität als *Mittel* verneint: Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung, S. 81 f. Die nachfolgend dargestellte vorherrschende Auffassung in Rspr. und Literatur geht mittlerweile davon aus, dass insofern eher das Erfordernis der (zeitnahen) *Verwendungspflicht* einzuschränken ist.

¹⁵⁷⁸ BFH, Urteil v. 13.11.1996 (I R 152/93) BStBl II 1998, 711–715 (713 f.) (=BFHE 181, 396); ders., Urteil v. 15.7.1998 (I R 156/94) BStBl II 2002, 162–164 (163 f.) (=BFHE 186, 546); ders., Be-

3. Zeitnah i.S.v. S. 3

Satz 3 konkretisiert den Zeitraum, innerhalb dessen eine Verwendung noch als zeitnah einzustufen ist. Dieser beträgt mittlerweile zwei Jahre nach Abschluss des Zuflussjahres, mithin eine individuell unterschiedliche Spanne zwischen zwei und drei Jahren.¹⁵⁷⁹ Die Eigenheiten des Zufluss- und Abflussprinzips (§ 11 EStG) sind in der Bestimmung des Zuflusszeitpunkts bei dieser Berechnung erheblich, der Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses demgegenüber jedenfalls zuungunsten der Körperschaft regelmäßig nicht.¹⁵⁸⁰ Bei einer überobligatorischen Erfüllung der zeitnahen Mittelverwendung kann sich nach herrschender Auffassung ein sog. *Verwendungsüberhang* entsprechend auf den nächsten Verwendungszeitraum auswirken.¹⁵⁸¹

Bei bilanzierenden Körperschaften besteht nach mittlerweile herrschender Auffassung die Möglichkeit, statt dem insofern lediglich einen „gemeinnützigkeitsrechtlich gebotenen Mindeststandard“ darstellenden Zuflussprinzip nach bilanziellen Grundsätzen zu verfahren.¹⁵⁸² Dies bringt unter anderem den Vorteil mit sich, dass – mit entsprechend erfüllender Auswirkung auf die zeitnahe Verwendung – auch weitergehende Rücklagen sowie Rückstellungen

schluss v. 1.7.2009 (IR 6/08) BFH/NV 2009, 1837–1838 (1837 f.); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 181; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.18, 6.53; Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 29; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 170 (Lfg. 236 Januar 2016); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 88; Thiel, DB 1992, 1900 (1901 f.); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 144b f.; vgl. außerdem AEAO Nr. 3 ff. und Nr. 27 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 5. Angelehnt ist diese Voraussetzung an den Maßstab des § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG. Zu vergleichbaren Reinvestitionen im Bereich der Vermögensverwaltung siehe Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 179; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.90, 6.43 ff.; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 88 f.; Thiel, DB 1992, 1900 (1906); weniger kritisch (zumindest für den Verlustausgleich) wohl R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 99 ff. Solche endgültigen Vermögenszuwächse sollen – zuvorderst aus Gründen der Missbrauchsvermeidung – extern gründenden Zuflüssen vorbehalten sein: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.45; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 85a ff.; vgl. außerdem die Regelungen zu Mittelzuführungen in § 62 Abs. 3 AO (genauer unten D.III.4., S. 310).

¹⁵⁷⁹ Dies ist erst im Rahmen des ESG um ein Jahr verlängert worden: vgl. – auch zu Übergangsregelungen – AEAO Nr. 28, 30 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 sowie Hüttemann, DB 2014, 442 (443 f.); Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 31; Seer, in: Tipke/Kruse, § 55 Rn. 25 (Lfg. 144 April 2016).

¹⁵⁸⁰ „Mittelverwendung ist nicht gleichbedeutend mit Mittelabfluß, sondern meint jede zulässige Disposition.“: Thiel, DB 1992, 1900 (1901); siehe außerdem Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.24; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 73; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 83 ff.; kritischer wohl Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 168 f.; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 238 (Lfg. 236 Januar 2016). Dies ergibt sich nicht zuletzt auch dadurch, dass in Fällen der Begründung einer (Außen-) Verpflichtung – wenn nicht ohnehin bilanziert wird und folglich die Verbindlichkeit bereits als solche passiviert werden kann – auch regelmäßig eine Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO gebildet werden kann: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.25 (Fn. 3). A.A. aber Hofmeister, DSJG 26 (2003), 159–176 (169 f.) (sowie in der ebd. nachfolgenden Diskussion S. 236 f.).

¹⁵⁸¹ Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 169; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.96; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 77; Thiel, DB 1992, 1900 (1902).

¹⁵⁸² Zitat bei Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.25; siehe außerdem Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 165; M. Orth, DSJG 26 (2003), 177–228 (216 f.); F. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, B. Rn. 143.

nach allgemeinen Grundsätzen gebildet, oder Verbindlichkeiten direkt ausgewiesen werden können, ohne sich des Hilfsgriffs in § 62 Abs. 1 AO bedienen zu müssen.¹⁵⁸³

III. Ausnahmen

1. Übersicht

Der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung hat nicht den Sinn, die Körperschaft dazu anzuhalten die vereinnahmten Mittel – einer tickenden Zeitbombe gleich – schnellstmöglich und aktionistisch weiterzureichen, oder anderenfalls ihrer Gemeinnützigkeit verlustig zu werden.¹⁵⁸⁴ Auch mittel- und längerfristiges Wirtschaften soll möglich sein, aber immer eine begründungsbedürftige Ausnahme bleiben, wie sich bereits aus der eher unüblichen Verwendung des Begriffs „*grundsätzlich* [zeitnah]“ im Gesetzestext des § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO ergibt, der die Ausnahmen bereits als systemimmanent impliziert. Begründungshilfen finden sich dabei vornehmlich in spezifischen Ausnahmetatbeständen der AO selbst. Neben einschlägigen steuerlich unschädlichen Betätigungen im Sinne des insgesamt für die Mittelverwendung geltenden § 58 AO, sind dies insbesondere die Festlegungen zur Rücklagen- und Vermögensbildung in § 62 AO.¹⁵⁸⁵

In einer Vorstufe werden aber bereits solche Mittel von der Verwendungspflicht ausgenommen, die aus anderen Gründen ohnehin dem satzungsmäßigen Zweck dienen oder anderweitig als – rechtlich schützenswert – nicht liquide einzustufen sind.¹⁵⁸⁶

2. Steuerlich unschädliche Betätigungen (§ 58 AO)

Auch wenn die Mehrzahl der in § 58 AO – selbst in der neuen Fassung eher unsystematisch – akkumulierten Ausnahmetatbestände ihren Regelungsgehalt darauf beschränkt, bestimmte Mittelverwendungen, die prinzipiell der Vorgabe des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO nicht entsprechen würden, dennoch aus teleologischen Erwägungen als unschädliche Betätigungen zu kategorisieren, so weisen sie vereinzelt einen eigenständigen Bezug zur zeitnahen Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO auf.

¹⁵⁸³ Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.25, 5.85. Zur (i.E. abzulehnenden) Auswirkung einer pauschalierten Gewinnermittlung gem. § 64 Abs. 5 und 6 AO auf die Ermittlung der zeitnah zu verwendenden Mittel siehe ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 5.101 ff.

¹⁵⁸⁴ Ähnlich auch Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 29; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 Rn. 238 (Lfg. 236 Januar 2016).

¹⁵⁸⁵ Siehe überblicksartig Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 175 ff.; Herbert, BB 1991, 178 (187 ff.); Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 62 Rn. 5 f. (Lfg. 235 Oktober 2015).

¹⁵⁸⁶ Beispiele hierfür wurden bereits soeben im Rahmen der Begriffsbestimmungen gegeben. Plakativerweise wäre hier nur nutzungsgebundenes Vermögen gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO oder das Stamm- bzw. Grundkapital der Kapitalgesellschaften in Erinnerung zu rufen.

Die innerhalb eines Veranlagungszeitraumes zugeflossenen Mittel, die nach den soeben dargestellten Maßstäben einer Pflicht zur zeitnahen Verwendung unterliegen, haben insbesondere Bedeutung im Rahmen des § 58 Nr. 3 AO.¹⁵⁸⁷ Diese Norm ermöglicht die Weitergabe von Mitteln an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts zu deren Vermögensausstattung. Dabei wird zunächst eine sich nach dem § 58 Nr. 1 oder 2 AO richtende Ausnahme vom Gebot der Unmittelbarkeit gemacht, indem die – hier notwendigerweise zumindest partiell deckungsgleichen¹⁵⁸⁸ – steuerbegünstigten Zwecke nicht nur nicht in eigener Person gefördert werden, sondern – in Abgrenzung zu § 58 Nr. 1 und Nr. 2 AO¹⁵⁸⁹ – auch durch die empfangende Körperschaft nicht direkt, sondern erst mittelbar durch die aus dieser finanziellen Ausstattung erwachsenden Erträge. Dies darf auch durch zeitnah zu verwendende Mittel der Geberkörperschaft erfolgen, allerdings bei Mitteln, die im ideellen Tätigkeitsbereich zugeflossen sind, lediglich in Höhe von 15 %.

Wenn man die Rücklagen gem. § 62 Abs. 1 AO trotz ihres Ausnahmecharakters als Eigenart der zeitnahen Mittelverwendung betrachtet, weist auch § 58 Nr. 10 AO einen Bezug hierzu auf, indem eine derartige Verwendung bereits ohne vorherige Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 4 – sozusagen unterjährig – ermöglicht wird und darüber hinaus nach Satz 2 die Möglichkeiten der Zuführung von Mitteln in eine freie Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO entsprechend mindert.¹⁵⁹⁰

3. Bildung von Rücklagen (§ 62 Abs. 1 und 2 AO)

a. Übersicht

Die Rücklage ist ein „Instrument der periodenübergreifenden Finanzierung“¹⁵⁹¹, bzw. spezifisch im gemeinnützigkeitsrechtlichen Kontext eine „vorübergehende Vermögensansammlung für gegenwartsnah angestrebte zweckerfüllende Tätigkeiten“¹⁵⁹². Im Regelungsbereich der Mittelverwendung gibt es in § 62 Abs. 1 AO eine Ansammlung spezifisch gemeinnützigkeitsrechtlicher Rücklagenregelungen.¹⁵⁹³

¹⁵⁸⁷ Diese Norm wurde erst im Rahmen des ESG in das Gesetz aufgenommen und stellt eine (maßvolle) Lockerung des jahrelang gültigen sog. *Endowment-Verbots* dar. Siehe hierzu spezieller Hüttemann, DB 2013, 774 (774 f.); Seer, in: Tipke/Kruse, § 58 Rn. 5 (Lfg. 144 April 2016).

¹⁵⁸⁸ Siehe hierzu AEAO Nr. 3 zu § 58 Nr. 3 sowie Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.172; Seer, in: Tipke/Kruse, § 58 Rn. 6 (Lfg. 144 April 2016).

¹⁵⁸⁹ Zur Erstreckung des § 55 Abs. 1 Nr. 5 auch auf diese Arten der Mittelverwendung siehe nur Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.170.

¹⁵⁹⁰ Rechtstechnisch läuft dies aufgrund des Charakters des § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO als Rücklage für eine zukünftige Verwendung i.S.d. § 58 Nr. 10 auch mit deren Verhältnis (Hs. 2 bzw. S. 2) zu den freien Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO gleich. Siehe („Wechselwirkung“) Gersch, in: Klein-AO¹³, § 58 Rn. 19; Hüttemann, DB 2014, 442 (445); Seer, in: Tipke/Kruse, § 58 Rn. 19 f. (Lfg. 144 April 2016) sowie zu letzterem unten.

¹⁵⁹¹ P. Fischer, FR 2004, 147 (148).

¹⁵⁹² Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung, S. 92.

¹⁵⁹³ Allgemein dazu (teils in Bezug auf § 58 AO a.F.) siehe BFH, Urteil v. 13.9.1989 (I R 19/85) BStBl II 1990, 28–30 (29 f.) (=BFHE 158, 333); ders., Urteil v. 23.7.2003 (I R 29/02) BStBl II 2003, 930–933 (932) (=BFHE 203, 251); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 247 ff.; Gersch, in:

Werden zeitnah zu verwendende Mittel einer derartigen Rücklage zugeführt, so gelten sie – vorbehaltlich der spezifischen Anforderungen an die jeweilige Rücklage – in dieser Höhe als verwendet.¹⁵⁹⁴ Bestätigung findet dies im Umkehrschluss aus § 62 Abs. 2 S. 1 AO, der festlegt, dass eine Rücklage innerhalb der Frist der zeitnahen Mittelverwendung zu erfolgen hat.¹⁵⁹⁵ Dessen Kehrseite wiederum ist die Pflicht zur Auflösung aller Rücklagen mit Ausnahme der freien, sobald deren Inhalt nicht mehr einer derartigen Zweckverwirklichung entspricht, wie im Anschluss S. 2 klarstellt.¹⁵⁹⁶

Ohne größere Relevanz für die Vergütung von Organen sind die Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 4, die sich mit der Wiederbeschaffung von Bestandteilen des nutzungsgebundenen Vermögens bzw. dem Erwerb von Gesellschaftsrechten im Rahmen einer Kapitalerhöhung befassen. Anders sieht dies für die Projektrücklage nach Nr. 1 und die freie Rücklage nach Nr. 3 aus.¹⁵⁹⁷

Klein-AO¹³, § 62 Rn. 1 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.104 ff.; W. Jost, DB 1986, 1593; Kronawitter, ZKF 2016, 145 (148 ff.); Ley, BB 1999, 626; Seer, in: Tipke/Kruse, § 62 Rn. 1 f. (Lfg. 144 April 2016); Thermann, BB 1986, 2166; zu den funktionalen Unterschieden zu handelsrechtlichen Rücklagen nach §§ 270, 272 HGB siehe Kronawitter, ZKF 2016, 145 (148); F. Schröder, DStR 2005, 1238 (1238); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 134. Dies bedeutet jedoch im Umkehrschluss nicht, dass es in Tätigkeitsbereichen außerhalb der ideellen Sphäre – also Vermögensverwaltung und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe – nicht auch anderweitige Rücklagen geben kann, die einer Steuervergünstigung nicht im Wege stehen. Allerdings betreffen diese in ihrer Funktionsweise weniger die zeitnahe Mittelverwendung als vielmehr die vorgelagerte Ebene der Ermittlung dort entstandener Überschüsse, also der Mittelzielsetzung. Ihre rechtliche Grundlage findet sich weniger im Gesetz als viel mehr in – teilweise in den AEAO implementiertem – Gewohnheitsrecht der Rechtsprechung und Finanzverwaltung. Siehe hierzu AEAO Nr. 3 und Nr. 27 zu § 55 Abs. 1 (Nr. 1 bzw. Nr. 5) und AEAO Nr. 1 zu § 62 sowie BFH, Urteil v. 15.7.1998 (I R 156/94) BStBl II 2002, 162–164 (164) (=BFHE 186, 546); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 251 f.; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 62 Rn. 2; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.132 ff.; ders., DB 2014, 442 (446); Koenig, in: Koenig-AO³, § 62 Rn. 4; Seer, in: Tipke/Kruse, § 62 Rn. 1 f., 12 f. (Lfg. 144 April 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 144b f.

¹⁵⁹⁵ Zum Zeitpunkt der Rücklagenbildung sowie den damit einhergehenden Dokumentationspflichten etwa im Rahmen der Mittelverwendungsrechnung siehe genauer: AEAO Nr. 14 zu § 62 Abs. 2 sowie Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.105 ff.; Kronawitter, ZKF 2016, 145 (150 ff.); Seer, in: Tipke/Kruse, § 62 Rn. 2 (Lfg. 144 April 2016).

¹⁵⁹⁶ Hierfür gelten wieder die allgemeinen Vorgaben, sodass auch die Bildung einer neuen Rücklage entsprechend möglich ist: AEAO Nr. 14 zu § 62 Abs. 2 sowie Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.109; ders., DB 2014, 442 (447); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 137.

¹⁵⁹⁷ Zumindest die letztgenannten Rücklagen stehen zueinander nicht in einem Verhältnis der Alternativität, sondern können nebeneinander gebildet werden: AEAO Nr. 5 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 sowie Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.125; ebenso schon zu den Vorgängernormen in § 58 a.F. W. Jost, DB 1986, 1593 (1595). Anderes gilt jedoch hiernach für eine Rücklage nach Nr. 4, die auf Nr. 3 auch periodenübergreifend Anrechnung findet: AEAO Nr. 13 zu § 62 Abs. 1 Nr. 4. Eine Subsidiarität der Nr. 1 gegenüber den anderen Ausprägungen sieht – weitgehend unbegründet – Gersch, in: Klein-AO¹³, § 62 Rn. 3. Vgl. überdies auch § 58 Nr. 10 AO.

b. (Zweck-) Gebundene Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Die Bildung einer Rücklage gem. Nr. 1 ist der Körperschaft nach dem Wortlaut möglich, „soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten, satzungsgemäßen Zwecke nachhaltig zu erfüllen“. Daraus ergibt sich, dass diese für solche (zukünftigen) Tätigkeiten möglich ist, die der rechtmäßigen (Mittel-) Verwendung i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO entsprechen.¹⁵⁹⁸

Als Ausnahme vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung bedarf diese Regelung einer sachlichen Rechtfertigung, welche sich darin begründet findet, dass manche – im wörtlichen Sinne *zweckmäßigen* – Tätigkeiten einer Vorfinanzierung bedürfen, die zeitlich weiter reichen muss als die gewöhnliche Verwendungsfrist erlaubt. Damit wird die Mittelansammlung zwar zeitlich ausgeweitet, allerdings nicht unbegrenzt, sondern immer an eine konkrete Maßnahme als Ausprägung der Zweckverwirklichung sowie deren begründeten zeitlichen Horizont angebunden.¹⁵⁹⁹

Neben dieser typischen Spielart als Projektrücklage mit unmittelbarem Zweckverfolgungsbezug ist im Rahmen der Norm auch die Bildung einer sog. *Betriebsmittelrücklage* als weniger unmittelbare Ausprägung nach allgemeiner Auffassung möglich.¹⁶⁰⁰ Diese dient der gleichbleibenden Liquidität zur Bedienung periodischer Verwaltungsaufwendungen, falls schwankende Einnahmen diese Zahlungen ansonsten unnötig erschwerten.

¹⁵⁹⁸ Gleichsam ergibt sich daraus, dass eine Bildung solcher Rücklagen in Vermögensverwaltung und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nicht möglich ist, da diese allein der Mittlerzielung dienen und – anders als ein Zweckbetrieb – kein (unmittelbares) Element der Zweckerfüllung darstellen: Gersch, in: Klein-AO¹³, § 62 Rn. 5; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.133 f.; Thermann, BB 1986, 2166 (2166 f.).

¹⁵⁹⁹ Maßstab hierfür ist in sachlicher, quantitativer sowie zeitlicher Hinsicht die *Erforderlichkeit* nach „objektiven Kriterien des konkreten Falls“: BFH, Urteil v. 13.9.1989 (I R 19/85) BStBl II 1990, 28–30 (30) (=BFHE 158, 333); außerdem P. Fischer, FR 2004, 147 (148); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.112; Koenig, in: Koenig-AO³, § 62 Rn. 6; Thermann, BB 1986, 2166 (2166); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 138 ff., der treffend von „Maßnahmerücklagen“ spricht, um diese Verknüpfung hervorzuheben. Genauer zum zeitlichen Horizont siehe AEAO Nr. 2 und Nr. 4 zu § 62 Abs. 1 (Nr. 1) sowie Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.113: „Ein Zeitraum von bis zu zehn Jahren wird im Einzelfall unter Berücksichtigung der Art des Vorhabens noch angemessen sein“; vergleichbar P. Fischer, FR 2004, 147 (148); Ley, BB 1999, 626 (630); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 90; strenger Rundvfg. der OFD Frankfurt a.M. vom 17.2.2014 (S 0181 A-2-St 53), juris (II. Tz. 2.1): „Grundsätzlich sollte ein Zeitraum von 6 Jahren nicht überschritten werden“; sowie darauf bezugnehmend Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 248.

¹⁶⁰⁰ Beachte insbesondere den Wortlaut des AEAO Nr. 4 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1 sowie zu den konkreten Anforderungen Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.117; Koenig, in: Koenig-AO³, § 62 Rn. 8; F. Schröder, DStR 2005, 1238 (1239); Seer, in: Tipke/Kruse, § 62 Rn. 4 (Lfg. 144 April 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 144e. Teilweise wird die Betriebsmittelrücklage auch als sonstige ungeschriebene Rücklage außerhalb der Nr. 1 gesehen, was an der Handhabe aber nichts ändert: Leisner-Egensperger, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 62 Rn. 6 (Lfg. 235 Oktober 2015). Herbert, BB 1991, 178 (187) stuft diese als „Betriebsmittelreserve“ noch nicht einmal technisch als Rücklage ein.

c. Freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)

Auch für die sog. freie Rücklage gelten bei der Auflösung prinzipiell die Regeln der gemeinnützigen Mittelverwendung. Allerdings steht es der Körperschaft – namensgebend – frei, die daraus zurückfließenden Mittel zeitnah zweckgebunden zu verwenden, oder stattdessen dem Vermögen dergestalt zuzuführen, dass dieses dauerhaft gemehrt wird.¹⁶⁰¹

Unterschiede ergeben sich innerhalb der Voraussetzung zur Bildung einer freien Rücklage je nachdem, aus welcher Quelle die hierdurch einzubindenden Mittel stammen.¹⁶⁰² Überschüsse aus der *Vermögensverwaltung* (Alt. 1) können bis zu einem Drittel einer solchen Rücklage zugeführt werden. Damit wird insbesondere eine intrinsische Mehrung des Vermögens der Körperschaft bzw. jedenfalls eine reale Kapitalerhaltung auch in Zeiten hoher Inflation ermöglicht, was speziell den stiftungsrechtlichen Anforderungen Rechnung trägt.¹⁶⁰³ Die *sonstigen* zeitnah zu verwendenden Mittel (Alt. 2) – also selbst solche, die der ideellen Sphäre entstammen – können darüber hinaus ebenfalls in Teilen einer freien Rücklage zugeführt werden, allerdings nur in Höhe von 10 %.¹⁶⁰⁴

Verstärkt wird der Effekt des Ausgleichs von Schwankungen in der Finanzierung durch die in § 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 AO enthaltene Möglichkeit, bei aufgrund anderweitiger Verwendung ungenutzt gebliebenen Rücklagekapazitäten, diese in den darauffolgenden zwei Jahren nutzen zu können.¹⁶⁰⁵

¹⁶⁰¹ Siehe AEAO Nr. 11 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 sowie Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.107, 5.119, 5.126; W. Jost, DB 1986, 1593 (1595); Schad/Eversberg, DB 1986, 2149 (2152); F. Schröder, DStR 2005, 1238 (1239 f.); Thiel, DB 1992, 1900 (1902).

¹⁶⁰² Siehe zu den historischen Gründen dieser Differenzierung die Unterschiede in den Ertragsstrukturen insbesondere gemeinnütziger Stiftungen gegenüber Kapitalgesellschaften mit großen Zweckbetrieben: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.121, 5.127; W. Jost, DB 1986, 1593 (1593 f.); Thermann, BB 1986, 2166 (2167 f.) jeweils m.w.N.

¹⁶⁰³ Zu Einzelheiten der Berechnung dieser Überschüsse, insbesondere in Bezug auf die Berücksichtigung von Ausgaben siehe AEAO Nr. 9 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3 sowie Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 253 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.122 ff.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 62 Rn. 12; zum früheren Begriff der „Unkosten“: Schad/Eversberg, DB 1986, 2149 (2150 ff.); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 145d; zu den stiftungsrechtlichen Hintergründen Hüttemann, in: Dt. Stiftungswesen, 191–213 (211 f.); W. Jost, DB 1986, 1593 (1596).

¹⁶⁰⁴ Die Einzelheiten deren Bemessung sind umstritten. Vgl. dazu genauer Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 255 f.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.128 f.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 62 Rn. 13; F. Schröder, DStR 2005, 1238 (1239 f.); Seer, in: Tipke/Kruse, § 62 Rn. 8 (Lfg. 144 April 2016); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 145e ff. sowie unerwartet differenziert und im Einzelnen großzügig AEAO Nr. 10 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3.

¹⁶⁰⁵ Siehe dazu auch AEAO Nr. 11 zu § 62 Abs. 1 Nr. 3. Dies erstreckt sich indes nicht auf in diesen Jahren entstandene Verluste bzw. Unterdeckungen, sodass diese nicht mit den Einkünften der Folgejahre verrechnet werden müssen: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.123; Koenig, in: Koenig-AO³, § 62 Rn. 14; insofern a.A. Seer, in: Tipke/Kruse, § 62 Rn. 7, 9 (Lfg. 144 April 2016); in beiderlei Hinsicht (entsprechend AEAO Nr. 15 zu § 58 a.F.) noch anderer Ansicht: F. Schröder, DStR 2005, 1238 (1240). Darüber hinaus ist jedoch zu beachten, dass die Höhe der zulässigen freien Rücklage entsprechend gemindert wird, wenn eine Mittelverwendung zur Erhaltung einer prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften gem. § 58 Nr. 10 AO erfolgt (s.o.).

4. Vermögensbildung (insbesondere § 62 Abs. 3 und 4 AO)

Auch wenn Rücklagen in Teilen ebenfalls der Vermögensbildung dienen können, existieren spezielle Vorschriften, deren ausschließlicher Regelungsgehalt die Vermögensbildung ist. Sinn und Zweck einer solchen Regelung ist die Unterstützung nachhaltigen Wirtschaftens, indem als teleologische Einschränkung der zeitnahen Mittelverwendung die Admassierung von Vermögen in Grenzen ermöglicht wird, um mit gesteigertem Vermögensvolumen mittelfristig eine effektivere Zweckverfolgung zu erreichen. Dies erfolgt in erster Linie durch gesteigerte Erträge aus der Verwaltung des angewachsenen Ausstattungskapitals.¹⁶⁰⁶

§ 62 Abs. 3 beinhaltet Regelungen, die es (externen) Zuwendenden ermöglichen, Mittel direkt dem Vermögen der Körperschaft zuzuführen. Bei Zuwendungen von Todes wegen spricht insofern sogar eine gesetzliche Vermutung (Nr. 1) dafür, ansonsten bedarf es einer entsprechenden ausdrücklichen Erklärung des Zuwendenden (Nr. 2) oder einer – dann zumindest konkludenten – Reaktion auf einen entsprechenden Aufruf der Körperschaft (Nr. 3).¹⁶⁰⁷ § 62 Abs. 4 ermöglicht es ausschließlich Stiftungen, in den ersten vier Kalenderjahren ihres Bestehens sämtliche Erträge außerhalb der rein ideellen Sphäre – in diesem Fall also auch solche aus Zweckbetrieben – zum Vermögensaufbau zu verwenden.¹⁶⁰⁸ Daneben werden prinzipiell unbestrittenermaßen auch *Umschichtungsgewinne* ohne weiteres als Surrogate des Ausstattungsvermögens ebendiesem hinzugerechnet.¹⁶⁰⁹

IV. Vergütung im Lichte zeitnaher Mittelverwendung

1. Allgemein

Ein Einsatz zur (anspruchskonformen) Entlohnung von Organwaltern ist ein Verbrauch der Mittel für die satzungsmäßigen Zwecke.¹⁶¹⁰ Die dem inhärente Mittelbarkeit der Verwendung für Personal, das die eigentliche ideelle Tätigkeit sodann erst ausführt oder gar selber nur administriert, ist von der teleologisch modifiziert zu verstehenden Reichweite der Unmittelbarkeit (§ 57 AO) i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO gedeckt.¹⁶¹¹

¹⁶⁰⁶ Zur Rolle der Inflation in Bezug auf die Notwendigkeit einer solchen Lockerung: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.7 f. Abs. 3 wird dabei nach der Herkunft der Mittel als Maßnahme der *Außen-*, Abs. 4 wird – wie schon die Rücklagen in Abs. 1 Nr. 3 und 4 – als solche der *Innenfinanzierung* betrachtet: ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 5.8 f.

¹⁶⁰⁷ Einzelheiten bei Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 261 f.; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 62 Rn. 14 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.146 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, § 62 Rn. 16 f. (Lfg. 144 April 2016).

¹⁶⁰⁸ Einzelheiten bei Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 262 f.; Gersch, in: Klein-AO¹³, § 62 Rn. 19; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.154 f.; Koenig, in: Koenig-AO³, § 62 Rn. 18.

¹⁶⁰⁹ Siehe hierzu AEAO Nr. 29 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 sowie Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 179; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.141, 5.156 ff.; F. Schröder, DStR 2005, 1238 (1239); Seer, in: Tipke/Kruse, § 62 Rn. 19 (Lfg. 144 April 2016); Thiel, DB 1992, 1900 (1903); a.A. aber Koenig, in: Koenig-AO³, § 55 Rn. 16.

¹⁶¹⁰ So explizit Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 164; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.4, 5.74; F. Schröder, DStR 2005, 1238 (1238 f.).

¹⁶¹¹ Siehe hierzu genauer oben A.IV.2, S. 195 sowie zu den Verwaltungskosten B.I.3.c, S. 222.

Aufgrund der für den Zeithorizont von Vergütungsangelegenheiten grundsätzlich – im Gegensatz zu größeren Förderprojekten – recht großzügigen Frist von bis zu drei Jahren stehen den Körperschaften für die Finanzierung der Organvergütung theoretisch relativ weitreichende Spielräume offen. Es besteht insbesondere kein zwingend notwendiger Zusammenhang zwischen der Tätigkeit der Organe und den zeitlich koinzidierenden Zuflüssen. Die Vergütungsforderungen können ohne Weiteres auch mit Mitteln erfüllt werden, die schon vor mehreren Monaten bis Jahren zugeflossen sind. Die mitunter hohen Fixkosten für das Personal bieten insofern unter Umständen sogar die Gelegenheit, noch ungenutzte Mittel kurz vor Fristende gesetzeskonform für diese Zwecke zu verwenden.¹⁶¹² Jedoch kann im Einzelnen aufgrund einer unsteten Finanzierungsstruktur der Körperschaft – beispielsweise bei schwankenden Zuflüssen primär (einzel-) spendenfinanzierter Organisationen – oder aufgrund der längerfristigen Orientierung bestimmter Vergütungs- oder Versorgungsleistungen das Bedürfnis bestehen, entsprechende Ansprüche der Organmitglieder nicht fortwährend ad hoc aus den aktuell vorhandenen liquiden Mitteln zu bedienen, sondern längerfristig zu planen. Dabei ergibt sich das Problem, wann darin eine fristwahrende Verwendung zu erblicken ist.

2. Feste Vergütung

Wenig problematisch stellt sich insofern eine feste Vergütung dar, da der Anspruch auf eben-diese üblicherweise monatlich entsteht und zeitnah erfüllt wird. So entstehen jeden Monat Zahlungsverpflichtungen gegenüber den Organen, die prompt mit entsprechenden Zuflüssen bedient werden können, wodurch für diese Mittel die zeitnahe Verwendung keinerlei Probleme aufweist. Aber auch für zeitlich weniger intensiv eingebundene Organe wie Aufsichts- oder Verwaltungsräte erfolgt die Auszahlung der hiermit verbundenen Entlohnung regelmäßig zumindest jährlich und folglich im Rahmen der nunmehr die denkbare Untergrenze darstellenden Zweijahresfrist.¹⁶¹³

Selbst bei (absehbaren) finanziellen Engpässen stehen in Form der Betriebsmittelrücklage als Unterfall des § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO, in Situationen kurzfristiger Überbrückungen auch in Gestalt von Verwendungsüberhängen aus überobligatorischen Mittelverwendungen in vorher-

¹⁶¹² Auch wenn dieses aufgrund der gesetzlichen Regelung in § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO immer konzentriert am Jahresende liegt.

¹⁶¹³ Hinzu kommt, dass gem. § 11 Abs. 2 S. 2 (i.V.m. Abs. 1 S. 2) EStG Zahlungen, die innerhalb von zehn Tagen nach Jahresbeginn für wiederkehrende Leistungen erfolgen, noch als im abgelaufenen Jahr abgeflossen gelten, sodass der Zeitraum der zeitnahen Verwendung jedenfalls für Vergütungsleistungen noch ein wenig weiter ausgedehnt wird, sofern man überhaupt auf den Abfluss abstellen möchte. Vgl. BFH, Urteil v. 9.5.1974 (VI R 161/72) BStBl II 1974, 547 (=BFHE 112, 373); ders., Urteil v. 11.11.2014 (VIII R 34/12) BStBl II 2015, 285 (=BFHE 247, 432); Glenk, in: Blümich¹³⁹, § 11 EStG Rn. 89 ff. (Lfg. 132 Mai 2016). Dies gilt prinzipiell auch für sonstige Bezüge, beispielsweise Tantieme oder Zukunftssicherungsleistungen: Glenk, in: Blümich¹³⁹, § 11 EStG Rn. 69 ff. (Lfg. 132 Mai 2016) m.w.N. Rein faktisch sind solche jahresanfänglichen Zahlungen auch in Anbetracht des typischerweise vermehrten Spendenaufkommens und des ebenfalls koinzidierenden Fristablaufs des § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO zum Jahresende nicht unpassend.

gehenden Verwendungszeiträumen, sowie erst recht durch die freie Rücklage nach Nr. 3 probate Hilfsmittel gleichsam zur zeitgerechten Bedienung von Organvergütungsansprüchen wie zur damit erfolgenden fristgerechten zeitnahen Mittelverwendung zur Verfügung.¹⁶¹⁴

3. Variable Vergütungsbestandteile

Für variable Vergütungen stellt sich demgegenüber jedoch die Frage nach dem zugrundeliegenden Betrachtungszeitraum, der als Maßstab für die konkrete Höhe fungiert. Hier kann sich das Problem ergeben, dass größere Zuflüsse als Bemessungsgrundlage für entsprechend höhere Vergütungsansprüche dienen, die in einem Zeitpunkt erfüllt werden müssten, an dem keine entsprechenden Mittel mehr zur Verfügung stehen. Beträgt dieser Zeitraum ein Jahr, dürfte die zeitnahe Mittelverwendung – unabhängig vom Zeitpunkt der konkret rechtlichen Begründung dieses Anspruchs – regelmäßig gegeben sein. Jedenfalls seit der Ausdehnung der Verwendungsfrist auf zwei Jahre nach Ende des Zuflussjahres dürfte genügend Zeit zur Verfügung stehen, entsprechende Mittel sogar aus dem betrachteten Zeitraum selbst entstammenden Zuflüssen vorzuhalten und sodann zur Bedienung variabler Vergütungsansprüche zeitnah im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO heranzuziehen.

Ferner dürfte praktisch oft nur geringer Bedarf bestehen, diese erst später in ihrer konkreten Höhe zu beziffernde Forderung überhaupt mit Mitteln aus ihrem Entstehungsjahr zu bedienen, da hierzu – in Anbetracht ihres rechtmäßigerweise nur kleinen Umfangs im Gesamtgefüge der Vergütungsbestandteile¹⁶¹⁵ – zu einem späteren Zeitpunkt regelmäßig weitere frisch zugeflossene Mittel in ausreichender Höhe zur Verfügung stehen dürften. Selbst bei mehrjährigen Bemessungszeiträumen ergeben sich insofern keine weitergehenden Probleme. Allein wenn die variable Vergütung sich tatsächlich unvermittelt prozentual aus bestimmten Zuflüssen ergibt, kann es entscheidend werden, ob diese entsprechend lange vorgehalten werden dürfen, bis die konkrete Bezifferung erfolgen kann.¹⁶¹⁶

Hinzu kommt, dass die in der Wirtschaft zuletzt vermehrt zu beobachtenden Mechanismen¹⁶¹⁷ zur Eindämmung kurzfristigen Gewinnstrebens durch Betrachtung langjähriger Zeiträume im Dritten Sektor seltener weil weniger notwendig sein dürften, da ebensolches Gewinnstreben bereits aus grundsätzlicheren Vorgaben eingedämmt ist. Hierzu zählt auch die Vorhaltung einer berechneten Summe auf einem erst nach Ablauf einer die Beobachtung der weiteren wirtschaftlichen Entwicklung bezweckenden Kontrollfrist zugänglichen Konto – was sich im gemeinnützigen Kontext kaum als Verwendung, höchstens als Betriebsmittelrücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO qualifizieren ließe.

¹⁶¹⁴ Siehe nur AEO Nr. 4 zu § 62 Abs. 1 Nr. 1, der explizit von „Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (Löhne, Gehälter, Mieten)“ spricht, sofern die Rücklage (aufgrund der Finanzierungsstruktur) notwendig ist und auf eine angemessene Zeit beschränkt bleibt; genauer zu diesbezüglichen Voraussetzungen und Grenzen Kronawitter, ZKF 2016, 145 (149).

¹⁶¹⁵ Siehe hierzu genauer bereits C.V., S. 277 ff.

¹⁶¹⁶ Zu den diesbezüglichen Möglichkeiten siehe insbesondere § 62 Abs. 1 AO sowie schon im Rahmen der Angemessenheit: C.V., S. 277 ff.

¹⁶¹⁷ Siehe nur Evers/Näser/Grätz, Rn. 88, sowie wörtlich Fonk, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.⁴, § 10 Rn. 138 ff.: „Zu den modernen Erkenntnissen gehört, dass variable Vergütungskomponenten auch solche mit langfristiger Anreizwirkung und Risikocharakter haben müssen.“

4. Problem der sphärenübergreifenden Organätätigkeit

Problematisch kann insofern jedoch die Vergütung einer Organperson sein, die ihren Dienst teils im ideellen Tätigkeitsbereich der Körperschaft – inklusive der Zweckbetriebe – und teils in der Vermögensverwaltung und/oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verrichtet.¹⁶¹⁸ Die damit gemischt veranlasste Entlohnung kann mit der Vorgabe kollidieren, zeitnah zu verwendende Mittel ausschließlich in der unmittelbaren Zweckverfolgung einzusetzen. Zudem kann diese Aufteilung Bedeutung für die Betriebsausgaben und damit die Steuerlast des (einheitlichen) wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs haben und für die Frage der Verwaltungskosten relevant sein.¹⁶¹⁹

Es kommt hierbei abermals entscheidend auf die Ausprägungen des konkreten Einzelfalls an. In Gänze unerheblich ist bereits nach den Grundzügen der gemischten Veranlassung eine Tätigkeit in einer zweiten Sphäre, die in Zeitanteilen weit überwiegend hinter der schwerpunktmäßigen Beschäftigung zurücktritt. Dies ist etwa der Fall, wenn die ergänzenden Aktivitäten sich auf – im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – vereinzelte Veranstaltungen im Jahr bei ansonsten vollzeitiger Tätigkeit im ideellen Tätigkeitsbereich beschränken.¹⁶²⁰ Gleiches gilt, wenn das Personal im Kern für den ideellen Bereich angestellt wurde und nur im Wege der Ausnutzung ansonsten ungenutzt verfallender (Arbeits-) Kapazitäten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aushilft.¹⁶²¹

¹⁶¹⁸ Dies gilt umso mehr, als die Grenzen zwischen den Sphären mitunter – gerade im Tätigkeitsfeld des *Fundraising* – für die Involvierten unmerklich verlaufen, etwa weil die Begründung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe keiner wahrnehmbaren Verselbständigung bedarf. Zu denken wäre u.a. an die entgeltliche Personalüberlassung i.S.d. § 58 Nr. 4 AO, wobei – aus Sicht der Organperson – die (u.U. gleiche) ideelle Tätigkeit für eine andere Körperschaft aus Sicht der entsendenden Körperschaft rechtlich als Tätigkeit im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anzusehen sein kann.

¹⁶¹⁹ Allgemein zu gemischt veranlassten Aufwendungen in gemeinnützigen Körperschaften: BFH, Urteil v. 27.3.1991 (I R 31/89) BStBl II 1992, 103–105 (=BFHE 164, 508); ders., Urteil v. 15.1.2015 (I R 48/13) BStBl II 2015, 713–716 (=BFHE 248, 535); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 7.50 ff.; Lang/Seer, FR 1994, 521; (zu *Integrated Social Enterprises*) Momberger, S. 181 f.; Schmidt/Engelsing, NWB 2015, 2783 (2784 ff.); unter dem Begriff der „Mischkosten“ behandelnd Stürmer, S. 325 f.; Thiel, DB 1993, 1208; Walz, in: NPLY 2001, 197–221 (211 ff.) sowie AEAO Nr. 5 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 5 f. zu § 64 Abs. 1.

¹⁶²⁰ Dies gilt nach überwiegender Auffassung als Grundsatz im Rahmen der Veranlassungsprüfung selbst für gänzlich satzungsfremde Betätigungsfelder. Vgl. allgemein BMF-Schreiben v. 6.7.2010 (IV C 3–S 2227/07/10003:002), BStBl I 2010, 614 (Rz. 8 ff.); dies aus der Theorie der wesentlichen Bedingung begründend Lang/Seer, FR 1994, 521 (523 f.); Schmidt/Engelsing, NWB 2015, 2783 (2785); speziell zur Frage der Unschädlichkeit für eine Zweckbetriebseigenschaft: BFH, Urteil v. 18.1.1995 (V R 139–142/92) BStBl II 1995, 446–449 (448 f.) (=BFHE 177, 147); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.183; Momberger, S. 182; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, G. Rn. 41. Quantitativ wird diese erhebliche Unterordnung in der Regel bis zu einem Umfang von 10 % angenommen: siehe ebd. A.A. aber FG Köln, Urteil v. 18.4.2012 (13 K 1075/08) EFG 2012, 1693–1696 (1695); Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 7 Rn. 84; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, G. Rn. 41 für Fälle eindeutiger Abgrenzbarkeit, insbesondere bei unterscheidbaren Tätigkeiten (obige BFH-Entscheidung betraf Fälle einzelner unprivilegierter Empfänger einer an sich gleichartigen Leistung, namentlich die Unterbringung Erwachsener in einer Jugendherberge).

¹⁶²¹ Hierzu – allerdings im Kontext der Unerheblichkeit von Verlusten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb für die Gemeinnützigkeit – explizit AEAO Nr. 5 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1. Diese geht hierbei

a. Vergleich mit Verwaltungskosten

Im Rahmen der (individuellen) Bezifferung einer mit der Selbstlosigkeit konformen Verwaltungskostenquote¹⁶²² stellt die Vergütung der (Haupt-) Geschäftsführung nach überwiegender Ansicht grundsätzlich einen Posten der allgemeinen Verwaltungskosten dar, solange sich nicht Zeiteile eindeutig spezifischen Maßnahmen der unmittelbaren Zweckverfolgung zuordnen lassen.¹⁶²³ Ob hierbei eine Tätigkeit in anderen Bereichen in Kauf genommen wird, dies also als Vermeidung von *Opportunitätskosten* angesehen wird, oder ob sich diese vereinfachend pauschale Wertung auch auf andere Bereiche – konkret also die Wirkung im Kontext der zeitnahen Mittelverwendung – übertragen lässt, ist unklar.¹⁶²⁴

Es stellt sich demnach die Frage, ob die Aufwendungen für die Organvergütung *insgesamt* als zwar mittelbarer, aber der zeitnahen Verwendung entsprechender Mitteleinsatz anzusehen sind, oder ob diese gemäß den – sofern vorhanden – nachvollziehbaren zeitlichen Anteilen für die jeweiligen Sphären lediglich *partiell* – nämlich in Höhe der Tätigkeit in ideeller Sphäre und Zweckbetrieben – diese Pflicht erfüllen. Schließlich könnte insofern sogar ein Wahlrecht der anstellenden Körperschaft bestehen, dies einheitlich oder differenziert berücksichtigen zu lassen. Gegen die Zweckmäßigkeit einer entsprechenden Heranziehung dieser Vermutung spricht bereits, dass die Differenzierung zwischen Verwaltungskosten und Projektstätigkeit eine Abgrenzung darstellt, die im Rahmen des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO an sich keine Rolle spielt, weil sowohl Verwaltungskosten, als auch konkrete Förderprojekte prinzipiell eine dieser Vorgabe entsprechende Mittelverwendung darstellen.

b. Vergleich mit Betriebsausgaben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Überraschend ergiebig sind in diesem Zusammenhang die Ausführungen der Finanzverwaltung sowie die allgemeine Diskussion zur Anerkennung von Teilen der gemischt veranlassten

von der Möglichkeit einer Aufteilung der Personalkosten nach Zeiteilen aus, ohne sich jedoch damit auseinanderzusetzen, ob dies auch eine zwangsläufig parallele Bewertung im Bereich der zeitnahen Mittelverwendung mit sich bringt. Zum Einsatz von ansonsten brachliegenden Personalkapazitäten in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und korrespondierenden Skaleneffekten siehe Walz, in: NPLY 2001, 197–221 (212).

¹⁶²² Siehe hierzu ausführlich B.I.3.c, S. 222 f.

¹⁶²³ So explizit AEAO Nr. 21 zu § 55 Abs. 1. Vgl. außerdem Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 128 f.; Geserich, DStR 2001, 604 (605); IDW RS HFA 21 (IDW, FN-IDW 2010, 201 [204] Tz. 55); M. Orth, DStJG 26 (2003), 177–228 (213); im Kontext der Abgrenzung der Kosten zur Spendenwerbung: BFH, Beschluss v. 23.9.1998 (I B 82/98) BStBl II 2000, 320–325 (324) (=BFHE 186, 433). Der Begriff „Allgemeine Verwaltungskosten“ dürfte an § 275 Abs. 3 Nr. 5 HGB – dort in Abgrenzung zu Herstellungs- und Vertriebskosten – angelehnt sein: M. Orth, S&S (Rote Seiten) 5/1999, 1 (7 f.); vgl. IDW RS HFA 21 (IDW, FN-IDW 2010, 201 [204] Tz. 15).

¹⁶²⁴ Teile der Literatur weiten diese Bewertung jedenfalls auf die (Nicht-) Berücksichtigung bei der Berechnung der Überschüsse aus der Vermögensverwaltung i.R.d. § 62 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Alt. 1 AO aus: Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.124; Schad/Eversberg, DB 1986, 2149 (2151).

Kosten als Betriebsausgaben im Rahmen der Ermittlung von Überschüssen in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben.¹⁶²⁵ Dort heißt es: „[D]ie Personal- und Sachkosten für die allgemeine Verwaltung können grundsätzlich im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abgezogen werden, soweit sie bei einer Aufteilung nach objektiven Maßstäben teilweise darauf entfallen“. ¹⁶²⁶ Sofern die Personalkosten dergestalt als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, ergibt sich nach Sinn und Zweck der Vorgabe der zeitnahen Mittelverwendung folgerichtig ein Gleichlauf dahingehend, dass die derart verorteten Mittel dann nicht als dieser Vorgabe gemäß (zeitnah) verwendet angesehen werden können, weil der Unterhalt eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs kein steuerbegünstigter Zweck sein kann. Dabei indiziert die Formulierung „können“ – zumal dies der Wettbewerbsgleichheit zuträglich ist¹⁶²⁷ – ein Wahlrecht der Körperschaft, auch bei feststehender gemischter Veranlassung keine Betriebsausgaben geltend zu machen, was konsequenterweise dazu führt, dass die diesbezüglichen Personalkosten als zweckbezogen verwendet i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO anzusehen sind.¹⁶²⁸

c. Zwischenergebnis

In der Gesamtschau fällt auf, dass die Regelungen der Finanzverwaltung von einer grundsätzlichen Abstraktheit der Personalkosten ausgehen, Differenzierungen aber dort eröffnet sind, wo dies den Körperschaften zum Vorteil reichen kann. Ein Abzug als Betriebsausgabe schmälert die steuerpflichtigen Gewinne eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, sodass der Körperschaft mehr Zuflüsse zur Zweckverfolgung verbleiben, während eine (anteilige) Zuordnung zu konkreten Förderprojekten die ansonsten potentiell gemeinnützigkeitsschädliche Quote der Verwaltungskosten senkt.

Damit steht es den Körperschaften prinzipiell offen, die Ausgaben für die Geschäftsführung als allgemeine Verwaltungskosten insgesamt dem steuerbefreiten Bereich zuzuschlagen, mit der Folge, dass diese in voller Höhe als zeitnah verwendet angesehen werden.¹⁶²⁹ Entscheidet

¹⁶²⁵ AEAO Nr. 5 f. zu § 64 Abs. 1; vgl. auch BFH, Urteil v. 17.12.1997 (I R 58/97) BStBl II 1998, 357–359 (358 f.) (=BFHE 185, 220); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 7.50 ff.; Lang/Seer, FR 1994, 521; Schmidt/Engelsing, NWB 2015, 2783; Thiel, DB 1993, 1208; Walz, in: NPLY 2001, 197–221 (211 ff.).

¹⁶²⁶ So jetzt wörtlich AEAO Nr. 6 (S. 6) zu § 64 Abs. 1. Dies entspricht der neueren Rechtsprechung: BFH, Urteil v. 15.1.2015 (I R 48/13) BStBl II 2015, 713–716 (715 f.) (=BFHE 248, 535); restriktiver (sog. „Aufteilungsverbot“) noch ders., Urteil v. 27.3.1991 (I R 31/89) BStBl II 1992, 103–105 (104 f.) (=BFHE 164, 508); dazu kritisch bereits Lang/Seer, FR 1994, 521 (526 ff.); Thiel, DB 1993, 1208 (1209 ff.). BFH, Urteil v. 17. 12. 1997 (I R 58/97) BStBl II 1998, 357–359 (358) (=BFHE 185, 220) betraf nur den umgekehrten Fall, dass ideell motivierte Teile von Personalaufwendungen keine Betriebsausgaben des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sein können; dazu Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 7 Rn. 116. Aus der Literatur so schon länger: Bott, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 8 Rn. 270 ff.; Droegge, S. 231; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 7.50 ff.; Lang/Seer, FR 1994, 521 (526 ff.); Momberger, S. 182; zusätzlich auch für eine entsprechende Berücksichtigung etwaiger Anteile im Dienste der Vermögensverwaltung Mecking, in: Vergütungsstudie 2014, 17–48 (38).

¹⁶²⁷ Zu diesem Aspekt siehe Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 7.53; Walz, in: NPLY 2001, 197–221 (211 f.).

¹⁶²⁸ Für ein Aufteilungsgebot aber aus Gründen der objektiven Leistungsfähigkeit Lang/Seer, FR 1994, 521 (523 f., 530 f.); ähnlich wohl Geserich, DStR 2001, 604 (605).

¹⁶²⁹ So auch Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.74.

sich die Körperschaft hingegen, eine sphärenbezogene Differenzierung nach objektiven Anteilen vorzunehmen, muss sie die entsprechenden Konsequenzen ebenso in beide Richtungen abbilden, was bei der Verwaltungskostenquote für die zeitnahe Mittelverwendung prinzipiell keinen Unterschied macht, bei den Betriebsausgaben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb insofern aber schon.

Bei einer (teilweisen) Tätigkeit im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb liegt bei einer differenzierten Betrachtung sodann schlimmstenfalls (noch) keine zeitnahe Verwendung, allerdings bei betriebswirtschaftlich nachvollziehbarem Personalaufwand zur Mittelbeschaffung auch keine Mittelfehlverwendung vor.¹⁶³⁰ Dies hat zur Folge, dass in dieser Höhe Mittel noch nicht den Vorgaben entsprechend verwendet wurden und dies innerhalb der gegebenen Frist noch erfolgen muss.

d. Sonderproblem: Gemischte Veranlassung bei Ausgliederung

Ein weiteres Problem kann sich bei der Ausgliederung¹⁶³¹ wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe auf rechtlich selbständige Gesellschaften ergeben, wenn eine – unter Umständen bereits zuvor bestehende – personelle Verknüpfung fortbesteht, also beispielsweise ein Vorstandsmitglied auch die Geschäftsführerposition in einer ausgegliederten GmbH übernimmt, obwohl er sein Gehalt in Gänze von der beteiligten (Mutter-) Körperschaft bezieht.¹⁶³²

aa. Zuordnung der Beteiligung zu einer Sphäre

Je nach den konkreten Umständen werden das Halten von Beteiligungen und die damit verbundenen Zuflüsse bei der beteiligten Körperschaft unterschiedlichen Sphären zugeordnet, sodass für die hier gegenständliche Frage relevant ist, wann darin überhaupt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu erblicken ist.

(1) Vermögensverwaltung

Jedenfalls das Halten einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung wird von der herrschenden Meinung grundsätzlich der Vermögensverwaltung zugeordnet, sodass Dividenden, sonstige Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinne für gemeinnützige Körperschaften grundsätzlich

¹⁶³⁰ Es ließe sich auch banaler fragen, ob eine Aufwendung für die Vergütung von in die Mittelbeschaffung eingebundenen Organpersonen überhaupt eine Frage der Mittelverwendung darstellen kann. Sofern diese aus zumindest kostendeckenden Entgelten des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bestritten werden, ist dies nicht der (unzureichend zweckmäßige) Verbrauch von zeitnah zu verwendenden Mitteln, sondern es handelt sich um deren Erzielung vorgeschaltete Ausgaben, welche die sodann zufließenden – zeitnah zu verwendenden – Mittel notwendigerweise erst bedingen.

¹⁶³¹ Zur rechtlichen Ausgestaltung der Ausgliederung siehe nur Rothemann, S. 39 ff.

¹⁶³² Zur Frage, inwiefern Vergütungsleistungen von anderen Konzerngesellschaften im Rahmen der Angemessenheit auf die individuelle Gesamtvergütung eines Organmitglieds angerechnet werden müssen siehe Semler, in: FS Budde, 599–614 (607 ff.) m.w.N.

steuerfrei sind.¹⁶³³ Das gilt hiernach nicht nur für geringwertige Beteiligungen, sondern selbst dann, wenn es sich um eine hundertprozentige Tochter der steuerbefreiten Körperschaft handelt, unabhängig davon, ob diese selbst gegründet oder erworben wurde, sowie unabhängig von dem eigenen steuerlichen Status dieser Körperschaft.¹⁶³⁴

(2) Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Die Frage, wann die bloße Vermögensverwaltung überschritten wird und damit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, wird verbreitet – wertungsmäßig – an der Abgrenzung zwischen den Einkunftsarten Vermietung und Verpachtung bzw. Kapitalvermögen einerseits (§§ 20 f. EStG) und andererseits solchen aus Gewerbebetrieb (§§ 15 ff. EStG) orientiert beantwortet.¹⁶³⁵ Näher an der teleologischen Stoßrichtung der partiellen Steuerpflicht, nämlich einer wettbewerbsneutralen Besteuerung, orientiert sich demgegenüber eine neuere Auffassung aus dem Schrifttum, die eine im Raum stehende steuerliche Begünstigung typisierend immer an möglichen negativen Auswirkungen für kommerzielle Wettbewerber misst.¹⁶³⁶ Einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nimmt die überwiegende Auffassung demgegenüber an, wenn die Körperschaft einen planvollen oder zumindest faktisch *entscheidenden* Einfluss auf die Geschäftsführung ausübt oder in Fällen einer Betriebsaufspaltung.¹⁶³⁷

¹⁶³³ BFH, Urteil v. 30.6.1971 (I R 57/70) BStBl II 1971, 753–754 (754) (=BFHE 103, 56); ders., Urteil v. 25.8.2010 (I R 97/09) BFH/NV 2011, 312–315 (313 f.); Augsten, ZStV 2012, 21 (21); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 286 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.130; Knoop, DStR 2006, 1263 (1263); Seer, in: Tipke/Kruse, § 64 Rn. 8 (Lfg. 144 April 2016); Theuffel-Werhahn, ZStV 2017, 1 (4 f.); vgl. auch AEO Nr. 3 (Satz 4) zu § 64.

¹⁶³⁴ A.A. (Mehrheitsbeteiligung ausschlaggebend) aber Arnold, DStR 2005, 581 (583).

¹⁶³⁵ Siehe etwa BFH, Urteil v. 26.2.1992 (I R 149/90) BStBl II 1992, 693–695 (694) (=BFHE 167, 147): „[D]er Bereich der Vermögensverwaltung [wird] überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von vorhandenem Vermögen i.S. einer Fruchtziehung aus den zu erhaltenden Substanzwerten in den Vordergrund tritt.“ Vgl. auch überblicksartig Momberger, S. 182 f.; Rothemann, S. 80 ff.; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 7 Rn. 61; R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, F. Rn. 29 ff. jeweils m.w.N.

¹⁶³⁶ Diese sind insbesondere dann zu befürchten, wenn eine Weitergabe der Steuervorteile an die Abnehmer am Markt naheliegt: Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung, S. 148 ff.; ders., Gemeinnützigkeit, Rn. 6.119 ff.; Momberger, S. 182 ff.

¹⁶³⁷ BFH, Urteil v. 30.6.1971 (I R 57/70) BStBl II 1971, 753–754 (754) (=BFHE 103, 56); ders., Urteil v. 25.8.2010 (I R 97/09) BFH/NV 2011, 312–315 (314 f.). Vgl. auch Augsten, ZStV 2012, 21 (22 f.); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 288 ff.; Gotthardt, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 21 Rn. 42; Knoop, DStR 2006, 1263 (1263); Momberger, S. 184 f.; Schießl, DStZ 2007, 494 (499 ff.); Theuffel-Werhahn, ZStV 2017, 1 (5 ff.); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, F. Rn. 46 ff.; siehe ebenso AEO Nr. 3 (Satz 5) zu § 64. Eine Rückausnahme gilt aber bei einer rein vermögensverwaltenden oder selbst für sich genommen gemeinnützigen Kapitalgesellschaft: AEO Nr. 3 (Satz 6) zu § 64 sowie Augsten, ZStV 2012, 21 (23); Gotthardt, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 21 Rn. 45; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.130; sehr differenziert Knoop, DStR 2006, 1263 (1263 f.).

Wann genau ein solcher Einfluss anzunehmen ist, wird in den Einzelheiten unterschiedlich bewertet.¹⁶³⁸ Von der überwiegenden Auffassung wird der entscheidende Einfluss als Typusbegriff mit unterschiedlichen – weitgehend kasuistischen – Anhaltspunkten behandelt, so dass ein starkes (wenn auch richtigerweise widerlegbares) Indiz für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs beispielsweise dann vorliegt, wenn ein „aktives Eingreifen“¹⁶³⁹ aus der Position einer Personenidentität zwischen den Geschäftsführungsebenen erfolgt oder etwa eine Organschaft besteht.¹⁶⁴⁰

Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung gelten nach allgemeiner Auffassung ebenfalls für steuerbegünstigte Körperschaften.¹⁶⁴¹ Damit entsteht auch für eigentlich der Vermögensverwaltung zuzurechnende Beteiligungen bei entsprechender personeller und sachlicher Verflechtung – also nicht notwendigerweise Personenidentität¹⁶⁴² – für die Besitzkörperschaft unter dieser Voraussetzung ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb mit der Beteiligung als notwendigem Betriebsvermögen.¹⁶⁴³

(3) Zwischenergebnis

Bei Vorliegen der dargestellten Voraussetzungen wird die Beteiligung folglich als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb – oder unter weiteren Voraussetzungen wie ein Zweckbetrieb¹⁶⁴⁴ – behandelt. Damit liegt zumindest für die Ausgliederung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine Kapitalgesellschaft ein Fall vor, in dem es zu rechtssubjektsübergreifender gemischter Veranlassung von Personalkosten kommen kann.

¹⁶³⁸ Prinzipiell unzweifelhaft ist dies jedoch gegeben, wenn es sich um die (mitunternehmerische) Beteiligung an einer (gewerblich geprägten) Personengesellschaft handelt: vgl. BFH, Urteil v. 27.7.1988 (I R 113/84) BStBl II 1989, 134–135 (134) (=BFHE 146, 500); ders., Urteil v. 27.3.2001 (I R 87/99) BStBl II 2001, 449–451 (450) (=BFHE 195, 239); Augsten, ZStV 2012, 21 (23 f.); anders aber bei verkappter Vermögensverwaltung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG: BFH, Urteil vom 18.2.2016 (V R 60/13) BStBl II 2017, 251 (=BFHE 253, 228); ders., Urteil v. 25.5.2011 (I R 60/10) BStBl II 2011, 858–860 (859 f.) (=BFHE 234, 59); M. Orth, DStJG 26 (2003), 177–228 (196); Seer, in: Tipke/Kruse, § 64 Rn. 8 (Lfg. 144 April 2016); vgl. zudem AEAO Nr. 3 zu § 64 Abs. 1 sowie BMF-Schreiben v. 2.2.2016 (IV C 2–S 2706-a/14/10001), BStBl I 2016, 200 (Rz. 11).

¹⁶³⁹ So BFH, Urteil v. 25.8.2010 (I R 97/09) BFH/NV 2011, 312–315 (314); Augsten, ZStV 2012, 21 (22); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, F. Rn. 47 spricht plakativ von einem „Hineinregieren“; dabei muss sich dieses Eingreifen gerade auf die laufende Geschäftsführung auswirken: Gotthardt, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 21 Rn. 44.

¹⁶⁴⁰ Augsten, ZStV 2012, 21 (22 f.); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 289 f.; Gotthardt, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 21 Rn. 44 ff.; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.130; Theuffel-Werhahn, ZStV 2017, 1 (7 ff.); R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, F. Rn. 46 ff.; sehr differenziert aufbereitet: Momberger, 184 f. m.w.N.

¹⁶⁴¹ Siehe nur Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.135 m.w.N.

¹⁶⁴² BFH, Urteil v. 25.8.2010 (I R 97/09) BFH/NV 2011, 312–315 (314 f.); Momberger, S. 186; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 7 Rn. 137.

¹⁶⁴³ BFH, Urteil v. 25.8.2010 (I R 97/09) BFH/NV 2011, 312–315 (314 f.); Augsten, ZStV 2012, 21 (22 f.); Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 6.135 f.; Momberger, S. 186.

¹⁶⁴⁴ Dem Charakter als Rückausnahme entsprechend wird diese Beteiligung teils entweder als Bestandteil der Vermögensverwaltung oder gar der ideellen Sphäre betrachtet: Knoop, DStR 2006, 1263 (1264); Unger, in: Beermann/Gosch, § 55 AO Rn. 136 (Lfg. 136 Februar 2016) jeweils m.w.N.

bb. Rechtliche Bewertung der übergreifenden Tätigkeit

Wird nun Personal der steuerbegünstigten Körperschaft im Tätigkeitsbereich dieser (normal steuerpflichtigen) Kapitalgesellschaft tätig, so liegt darin grundsätzlich aufgrund des fehlenden Gegenwerts für die satzungsmäßigen Zwecke eine Mittelfehlverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO ähnlich einer verdeckten Einlage¹⁶⁴⁵ in die steuerpflichtige Körperschaft. Fraglich ist, ob hierfür eine Rechtfertigung gefunden werden kann.

(1) Eigene Steuerbegünstigung der Tochtergesellschaft

Ist die ausgegliederte Gesellschaft für sich genommen selbst steuerbegünstigt, kann die unterbleibende Inrechnungstellung der Personalkosten unter Umständen unter die Ausnahmen der § 58 Nr. 1 und 2 AO fallen, sofern hierfür die sonstigen Voraussetzungen gegeben sind.¹⁶⁴⁶ Diese Ausnahmen sind aber unter der gegenständlichen Problemstellung – Ausgliederung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – nur dann gegeben, wenn substantiellen Teilen des Tätigkeitsinhalts der (denkbare) Wandel von einem Gewerbebetrieb hin zu einem mit den Zwecken der Mutterkörperschaft deckungsgleichen Zweckbetrieb gelingt.¹⁶⁴⁷ Dies dürfte rein faktisch in den seltensten Fällen vorliegen.

(2) Personalüberlassung i.S.d. § 58 Nr. 4 AO

Die im Rahmen des § 58 AO näherliegende Norm ermöglicht eine (un- oder teilentgeltliche) Überlassung von Personal nicht nur an selbst steuerbegünstigte Körperschaften, sondern an jedwede „Personen, Unternehmen, Einrichtungen“ oder juristische Person des öffentlichen Rechts, also neben Personengesellschaften sogar Einzelpersonen. Die Zuwendung des – dieser weitreichenden Ausnahme innewohnenden – Vermögensvorteils wird aber dadurch gerechtfertigt, dass dies final und ausschließlich „für steuerbegünstigte Zwecke“ (bei der empfangenden Instanz) erfolgen darf.¹⁶⁴⁸ Diese Voraussetzung wäre allerdings bei einem ehemals unselbstständigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb schwer zu erfüllen, da die hieraus entstandene (Kapital-) Gesellschaft als Gesellschaftszweck typischerweise die Erzielung möglichst hoher Gewinne hat. Dies kann für sich genommen niemals einen steuerbegünstigten Zweck im Sinne der Vorschrift darstellen. Dass diese regelmäßig – nach entsprechender Versteuerung – in voller Höhe an die (gemeinnützige) Muttergesellschaft zurückfließen,¹⁶⁴⁹ um dort zeitnah für deren Zwecke eingesetzt zu werden, ändert diese Bewertung nicht, da dies eine

¹⁶⁴⁵ Allerdings handelt es sich bei der Arbeitsleistung des Geschäftsführers nicht um ein Wirtschaftsgut. Vgl. Hey, in: Tipke/Lang²², § 11 Rn. 93 f. Zur Einlage als Phänomen gemischter Veranlassung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb siehe auch Lang/Seer, FR 1994, 521 (534).

¹⁶⁴⁶ Siehe zu diesen nur Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 3.182 ff., 4.61 ff.

¹⁶⁴⁷ Siehe dazu anschaulich Manteuffel, S&S 4/2017, 54 (54) unter Bezugnahme auf OFD Nordrhein-Westfalen v. 18.1.2017 – S 0174–2016/0006-St 15 (I.). Zur Bedeutung des § 58 Nr. 2 AO allein für die Unmittelbarkeit, nicht jedoch für die Ausschließlichkeit siehe nur Hüttemann, DB 2016, 429 (434).

¹⁶⁴⁸ Allgemein zu dieser Anforderung Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 213; Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 4.64; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 61.

¹⁶⁴⁹ Zur Frage, in welcher Form und Höhe dies erfolgen muss, um nicht die Steuerbegünstigung der Muttergesellschaft zu gefährden siehe Rothemann, S. 146 ff.

nicht ausreichende – wenn auch letztlich zirkuläre – Mittelbarkeit darstellt, die vom Telos der Norm nicht mehr gedeckt sein dürfte.¹⁶⁵⁰

(3) Relevanz etwaiger Rückflüsse

Besagte Rückflüsse könnten aber auch für sich genommen in die Betrachtung einfließen.¹⁶⁵¹ Schlicht faktisch erfolgende Gewinnausschüttungen als Folge der unentgeltlichen Tätigkeit der gestellten Organperson ändern – selbst bei einem unterstellten Überschuss über die Personalkosten bei der entsendenden Körperschaft – die steuerrechtliche Bewertung nicht aus sich heraus. Wie schon bei der Frage der Mittelfehlverwendung in rechtlich unselbständigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben – jedenfalls seit Aufgabe der Geprägetheorie –, kommt es auch hier auf die ex-ante erwartbaren Rückflüsse und die Frage an, ob diese die Zuwendung der Arbeitskraft des Geschäftsführers mindestens kompensieren werden.

Allerdings lassen sich zur Verstärkung oder Absicherung dieser Erwartbarkeit im Vorfeld abgeschlossene Verträge solchen Inhalts denken, dass bei nicht mindestens die marktüblichen Entgelte deckenden Ausschüttungen eine entsprechende Pflicht zur Vergütung (aufschiebend bedingt) auflebt, sodass der gemeinnützigen Muttergesellschaft das – auch ex-ante mitunter existentielle – Risiko genommen wird, Personalkosten zur Mittelgewinnung fehlzuverwenden, weil diesen kein Gegenwert für die satzungsmäßigen Zwecke gegenübersteht.¹⁶⁵² Dies setzt allerdings voraus, dass wirklich alle Kosten aus Sicht der anstellenden Körperschaft abgedeckt werden, inklusive sozialversicherungsrechtlicher oder sonstiger Nebenkosten der Beschäftigung.¹⁶⁵³

(4) Ergebnis

Damit lassen sich nur vereinzelte Hilfskonstruktionen erdenken, in denen diese tendenziell die steuerlichen Privilegien bedrohende Ausgestaltung von Personalüberlassung im Konzern gangbar ist. Vorzugswürdig wäre von Anfang an die der gesellschaftsrechtlichen Trennung entsprechende Trennung der Anstellungsverhältnisse.

¹⁶⁵⁰ Vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 213, die die Norm bei einem Einsatz der entsendeten Person als Geschäftsführer oder anderweitig in der allgemeinen Verwaltung schon grundsätzlich nicht für anwendbar halten.

¹⁶⁵¹ Zur Gewinnausschüttung an steuerbegünstigte Muttergesellschaften siehe allgemein Döring/Fischer, DB 2007, 1831 (1832 ff.); Knoop, DStR 2006, 1263 (1263 ff.).

¹⁶⁵² Zur Funktionabilität solcher kautelarjuristischen oder statuarischen Gestaltungen siehe nur (im Kontext der Verhinderung eines entscheidenden Einflusses auf Tochterkapitalgesellschaften) Schießl, DStZ 2007, 494 (500 f.).

¹⁶⁵³ Dabei ist zum einen zu berücksichtigen, dass die entgeltliche Personalgestaltung bei der (gemeinnützigen) Entsendekörperschaft üblicherweise einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet: vgl. BFH, Urteil v. 30.11.1995 (V R 29/91) BStBl II 1997, 189–192 (=BFHE 179, 447); Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 214; Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 61. Außerdem berührt die Marktüblichkeit dieses Entgelts auch das Thema Verrechnungspreise und damit die Frage notwendiger Gewinnaufschläge: Schauhoff, in: Hdb Gemeinnützigkeit³, § 9 Rn. 22 mit Verweis auf BMF-Schreiben v. 23.2.1983 (IV C 5–S 1341–4/83), BStBl I 1983, 218. Zur umsatzsteuerlichen Dimension entgeltlicher Personalgestaltung vgl. jüngst BFH, Urteil v. 14.1.2016 (V R 56/14) BFH/NV 2016, 792–794.

5. Pensionen als Problem der zeitnahen Mittelverwendung

Neben der Frage, inwiefern Versorgungszusagen mit einer *angemessenen* Vergütung in Einklang zu bringen sind, kann ebenso problematisch sein, ob die oftmals erst Jahre später ausbezahlten Beträge im Rahmen der zeitnahen Mittelverwendung gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO in gleichem Maße als Teil der Verwaltungskosten anerkannt werden wie die monatliche Vergütung des Führungspersonals. Letztere entspricht nämlich (wie dargestellt) trotz ihres eher mittelbaren Charakters nicht nur den Vorgaben der ausschließlichen und unmittelbaren Mittelverwendung, sondern kann regelmäßig als zeitnah verwendet berücksichtigt werden.

a. Die Pensionszusage

Neben der gesetzlichen Rentenversicherung, in welcher auch Organe gemeinnütziger Körperschaften regelmäßig versicherungspflichtig sind, wird eine zusätzliche betriebliche Altersversorgung als Unterfall typischer Nebenleistungen hauptsächlich im Betriebsrentengesetz (BetrAVG) geregelt.¹⁶⁵⁴ Nach dessen § 17 Abs. 1 Satz 2 befinden sich auch Personen, die keine Arbeitnehmer sind, im Geltungsbereich der Vorschriften, wenn ihnen definitionsgemäß „Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung aus Anlaß ihrer Tätigkeit für ein Unternehmen zugesagt worden sind“. Nach überwiegender Auffassung fallen hierunter regelmäßig auch die Organmitglieder juristischer Personen.¹⁶⁵⁵ Da das Gesetz jedoch keinen Anspruch auf Gewährung einer zusätzlichen Versorgung beinhaltet, muss ein solcher in der Regel durch eine vorherige Abrede begründet werden.¹⁶⁵⁶

aa. Begriffsbestimmung

§ 1 Abs. 1 (i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 2) BetrAVG definiert die „betriebliche Altersversorgung“ im weiteren Sinne als Oberbegriff für von der juristischen Person zugesagte „Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung aus Anlaß [der] Tätigkeit für ein Unternehmen“. ¹⁶⁵⁷ Alle drei Spielarten der betrieblichen Altersversorgung weisen demnach die

¹⁶⁵⁴ Zur Sozialversicherungspflicht von Vereins- und Stiftungsvorständen siehe §§ 2 Abs. 2 Nr. 1, 7, 14 SGB IV sowie en detail Grambow, Rn. 236 ff., 796; Reichert, Rn. 2127. Zur Altersversorgung außerhalb des Regelungsbereichs des BetrAVG siehe Schüller, S. 36.

¹⁶⁵⁵ Vgl. Rolfs, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, § 17 Rn. 79; Schuster, in: HK-ArbR⁴, § 17 BetrAVG Rn. 2, 4; zu Aufsichtsräten vgl. Rolfs, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, § 17 Rn. 80. Anders wird dies aufgrund ihrer unternehmerartigen Stellung nur für (beherrschende) AG-Vorstände und Gesellschafter-Geschäftsführer von GmbHs gesehen: BGH, Urteil v. 28.4.1980 (II ZR 254/78) BGHZ 77, 94–106 (96 ff.) (=NJW 1980, 2254); Rolfs, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, § 17 Rn. 81 ff.; Schüller, S. 32 f.; Steinmeyer, in: ErfK¹⁸, § 17 BetrAVG Rn. 9 ff.; Weber/Hoß/Burmester, Teil 9 Rn. 10 ff.

¹⁶⁵⁶ Allgaier, in: HK-ArbR⁴, § 1 BetrAVG Rn. 8, 16 ff.; Grambow, Rn. 339; Steinmeyer, in: ErfK¹⁸, § 1 BetrAVG Rn. 10 f. Anders allerdings für die Entgeltumwandlung § 1a Abs. 1 S. 1 BetrAVG. Allgemein zur betrieblichen Altersversorgung für Organmitglieder gemeinnütziger Körperschaften: Grambow, Rn. 338 ff.

¹⁶⁵⁷ Genauer zu diesen Ausprägungen biometrischer Risiken siehe Allgaier, in: HK-ArbR⁴, § 1 BetrAVG Rn. 39 ff.; Grambow, Rn. 342 ff.; Rolfs, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, § 1 Rn. 12 ff.; Steinmeyer, in: ErfK¹⁸, § 1 BetrAVG Rn. 10 ff.

Gemeinsamkeit auf, keinerlei unmittelbaren Bezug zur konkreten Zweckverfolgung der jeweiligen steuerbegünstigten Körperschaft zu haben, sondern allein der späteren Versorgung des Organwalters zu dienen. Sie stärken damit höchstens eine langzeitige Bindung an die juristische Person, was positive Auswirkungen auf die eigentliche Tätigkeit haben kann, aber nicht muss.¹⁶⁵⁸

Neben den drei genannten Versorgungszwecken ist dem Begriff nicht belastbar zu entnehmen – und mithin in der Vereinbarung festzulegen – in welcher Form die Finanzierung dieser künftigen Ansprüche erfolgen soll. Hier ergibt sich zunächst die Unterscheidung, ob die Mittel zusätzlich neben den sonstigen Bezügen von der juristischen Person aufgebracht werden sollen, oder ob lediglich eine Umwandlung von dem Organwalter ohnehin aus der entgeltlichen Leistungsbeziehung zustehenden Beträgen gem. § 1a BetrAVG erfolgt.¹⁶⁵⁹ Zusätzlich besteht ein Unterschied darin, ob die Körperschaft die Versorgung als *Direktzusage*¹⁶⁶⁰ unmittelbar selbst verwaltet und durchführt, oder ob sie sich hierfür *externer Versorgungsträger* bedient, denen sie lediglich zugunsten des künftigen Empfängers die entsprechenden Beträge zuwendet.¹⁶⁶¹

Im Steuerrecht findet sich in § 6a Abs. 1 EStG das Tatbestandsmerkmal der „Pensionsverpflichtung“. Der dem innewohnende Begriff der Pension beinhaltet nach allgemeiner Auffassung zumindest den der betrieblichen Altersversorgung nach dem Betriebsrentengesetz, wie auch die entsprechenden Verweise in Abs. 2 und 3 belegen.¹⁶⁶² Daneben ist auch weitgehend synonym die Bezeichnung als „Ruhegeld“ gebräuchlich, selbst wenn die dem innewohnenden Ansprüche Invalidität und/oder Hinterbliebenenversorgung betreffen.¹⁶⁶³

bb. Rechtliche Qualität und Wirkung

(1) Zusage und Anwartschaft

Mit Begründung der – üblicherweise vertraglichen – Abrede auf eine betriebliche Altersversorgung spricht das BetrAVG tatbestandlich von einer *Zusage* und einer hieraus erwachsenden *Anwartschaft*.¹⁶⁶⁴ Diese Begriffe dienen insbesondere der qualitativen Abgrenzung von

¹⁶⁵⁸ Darin lässt sich jedoch eine Funktion der „aufgeschobene[n] Vergütung“ erblicken: Allgaier, in: HK-ArbR⁴, § 1 BetrAVG Rn. 3; ähnlich Evers/Näser/Grätz, Rn. 116.

¹⁶⁵⁹ Letztere sind für die Frage der gemeinnützigen Mittelverwendung weniger virulent, da sich ihre Bewertung nicht von derjenigen der hierfür umgewandelten Vergütung unterscheidet.

¹⁶⁶⁰ Hierzu genauer Evers/Näser/Grätz, Rn. 123 ff.; Rolfs, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, § 1 Rn. 202 ff.; Schüller, S. 33; Weber/Hoß/Burmester, Teil 9 Rn. 19 f.

¹⁶⁶¹ Hierzu kommen Unterstützungs- oder Pensionskassen, Pensionsfonds oder eine Direktversicherung in Betracht; vgl. § 1 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 1b Abs. 2–4 BetrAVG sowie Allgaier, in: HK-ArbR⁴, § 1 BetrAVG Rn. 35 ff.; Grambow, Rn. 352 f.; Schüller, S. 34 f.; Steinmeyer, in: ErfK¹⁸, § 1 BetrAVG Rn. 13 f.; Weber/Hoß/Burmester, Teil 9 Rn. 21 ff. Diese unterscheiden sich in ihren Auswirkungen für die Körperschaft mitunter deutlich.

¹⁶⁶² Heger, in: Blümich¹³⁹, § 6a EStG Rn. 38 ff. (Lfg. 132 Mai 2016); Veit/Hainz, DStZ 2014, 600 (602); Weber-Grellet, in: Schmidt-EStG³⁶, § 6a Rn. 7 f.; kritischer aber Otto, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, IV. A. Rn. 322a ff.

¹⁶⁶³ So etwa Schüller, S. 31.

¹⁶⁶⁴ Allgaier, in: HK-ArbR⁴, § 1 BetrAVG Rn. 5 ff.; Rolfs, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, § 1b Rn. 11 ff.; Steinmeyer, in: ErfK¹⁸, § 1b BetrAVG Rn. 5 f.

einem Anspruch, da dieser üblicherweise zumindest aufschiebend bedingt ist und erst nach einer entsprechenden *Erdienung* mit Eintritt des Versorgungsfalls aus der bloßen Anwartschaft erstarkt. Diese gestalterische Eigenart zulasten des potentiellen Leistungsempfängers wird allerdings nach der Konzeption des BetrAVG dahingehend kompensiert, dass die Anwartschaft (pro rata) den Status der Unverfallbarkeit erreichen kann, sobald ein Mindestmaß an betrieblicher Verbundenheit erreicht wurde, welches in § 1b Abs. 1 BetrAVG dem Grunde und in § 2 der Höhe nach näher bestimmt wird.¹⁶⁶⁵ Danach kann auch ein zwischenzeitliches Ausscheiden des Anwartschaftsinhabers das Erstarken ebendieser zum Anspruch nicht mehr verhindern.

Die in den dargestellten Normen enthaltenen zeitlichen und quantitativen Grenzen dürfen prinzipiell zugunsten des Leistungsempfängers vertraglich modifiziert werden, was allerdings bei gemeinnützigen Körperschaften regelmäßig gegen die Selbstlosigkeit im weiteren Sinne gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 AO verstoßen dürfte und auch sonst im Rahmen der vGA eine empfindliche Materie darstellt.¹⁶⁶⁶

(2) Anspruch

Die Anspruchsqualität bleibt der Pensionszusage so lange verwehrt wie noch Ungewissheiten bestehen, ob überhaupt und in welcher Höhe diese erfolgen wird.¹⁶⁶⁷ Typischerweise mit Eintritt des Versorgungsfalls – dieses Ereignis richtet sich prinzipiell nach der Eigenart der Versorgungsleistung sowie den konkreten Abreden¹⁶⁶⁸ – erstarkt die Anwartschaft dann zum Anspruch, dessen Fälligkeit sich hernach ebenso nach den konkreten Umständen richtet. Je nach

¹⁶⁶⁵ Zu den Einzelheiten siehe Fraedrich, in: HK-ArbR⁴, § 1b BetrAVG Rn. 7 ff.; Rolfs, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, § 1b Rn. 17 ff., § 2 Rn. 47 ff.; Steinmeyer, in: ErfK¹⁸, § 1b BetrAVG Rn. 7 ff., § 2 BetrAVG Rn. 10 ff.; Weber/Hoß/Burmester, Teil 9 Rn. 61 ff. Nach dem Grundfall darf das zugrundeliegende Rechtsverhältnis erst nach Vollendung des 25. Lebensjahres des Begünstigten beendet worden sein – was bei Organmitgliedern selten problematisch werden dürfte – und die Zusage muss fünf Jahre bestanden haben. Nach dem engeren zivilrechtlichen Verständnis eines Anwartschaftsrechts wäre dieser Zustand ohnehin definitorisch; so auch für arbeitnehmerfinanzierte Altersversorgung: Grambow, Rn. 355. Dieses schwächere Verständnis der Anwartschaft rührt daher von der Anerkennung des finanziellen Mehraufwands der be- und anstellenden Körperschaft.

¹⁶⁶⁶ So Grambow, Rn. 355. Zur allgemeinen Virulenz im Rahmen der vGA vergleiche nur BFH, Urteil v. 17.5.1995 (I R 147/93) BStBl II 1996, 204–206 (=BFHE 178, 203) – *Nur-Pension* –; ders., Urteil v. 5.3.2008 (I R 12/07) BFH/NV 2008, 1273–1276 (=BFHE 220, 454); ders., Urteil v. 11.9.2013 (I R 28/13) BStBl II 2014, 726–732 (=BFHE 244, 262); ders., Urteil v. 23.10.2013 (I R 60/12) BStBl II 2015, 413–416 (=BFHE 244, 256); Höfer, BB 1996, 41; Kohlhepp, DB 2014, 2910 (2910 ff.); Weber-Grellet, in: Schmidt-EStG³⁶, § 6a Rn. 17 ff. Nach dieser Rechtsprechung sollen die Pensionszusagen nicht über 75 % des letzten (angemessenen) Grundgehalts liegen. Kritik hieran aber beispielsweise bei Höfer, BB 1996, 41 (42 ff.); Spitaler/Niemann, Rn. 147 f. Zudem liegen diese empirisch nach den Zahlen bei Evers/Näser/Grätz, Rn. 132 im Durchschnitt sogar eher bei 50 %.

¹⁶⁶⁷ Heger, in: Blümich¹³⁹, § 6a EStG Rn. 88 f. (Lfg. 130 Oktober 2015); Rolfs, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, § 2 Rn. 36 ff.; Weber-Grellet, in: Schmidt-EStG³⁶, § 6a Rn. 7 f.

¹⁶⁶⁸ Steinmeyer, in: ErfK¹⁸, § 2 BetrAVG Rn. 3 ff.; Weber/Hoß/Burmester, Teil 9 Rn. 38. Im Einzelnen können dies also das Erreichen eines bestimmten Alters, das Erleiden von Invalidität oder der Tod des Beschäftigten sein.

Ausgestaltung bedarf es etwa zusätzlich des Ablaufs einer Wartezeit, um den Anspruch entstehen lassen.¹⁶⁶⁹ Besagter Anspruch richtet sich je nach Ausgestaltung der Finanzierung gegen die Körperschaft selbst oder gegen den von ihr gewählten Versorgungsträger.¹⁶⁷⁰

b. Pensionen in gemeinnützigen Körperschaften

Die besonderen rechtlichen Eigenarten bei der Entstehung von Ansprüchen auf eine betriebliche Altersversorgung – insbesondere der späte und in seinem Eintreten bedingte oder anderweitig von gewissen Voraussetzungen abhängig gemachte und damit unsichere Anspruch zugunsten des (ehemaligen) Organwalters – führen dazu, dass insbesondere die zeitnahe Mittelverwendung nur umständlich mit einer Versorgungszusage vereinbar sein kann. Dies hat allerdings nicht zur Folge, dass die betriebliche Altersversorgung in NPOs die absolute Ausnahme bleibt. Ab einer gewissen Größe der Körperschaft und der damit zusammenhängenden Vollzeitbeschäftigung zumindest einzelner Mitglieder ihrer Geschäftsführungsorgane ist eine Altersversorgung de facto nicht unüblich.¹⁶⁷¹

Weitgehend unproblematisch ist insofern die auf externe Versorgungsträger übertragene Altersversorgung. Die in der Regel monatlich abfließenden Beiträge stehen mit Blick auf die zeitnahe Mittelverwendung durch die leistende Körperschaft der normalen Festvergütung prinzipiell gleich. Wenn die unmittelbaren finanziellen Vorteile für den Empfänger regelmäßig erst in der Zukunft realisiert werden, liegt dies notwendigerweise in der Natur der Sache dieser – im Übrigen generell marktüblichen – zusätzlichen Leistung im Rahmen des entgeltlichen Rechtsverhältnisses zwischen Körperschaft und Empfänger.¹⁶⁷² Die Erlangung einer Anwartschaft durch das Organmitglied unterstreicht diesen stets zugrundeliegenden Gegenwartsbezug zusätzlich.

Sollte der Versorgungsfall nicht eintreten oder die Anwartschaft anderweitig verfallen und sollten somit je nach vertraglicher Ausgestaltung die Mittel zurückfließen, widerspricht dies nicht der Behandlung der Beiträge als zeitnah verwendet. Der Rückfluss lässt sich dann nämlich – ähnlich dem Erlös aus dem Verkauf nutzungsgebundenen Vermögens – als Zufluss neuer Mittel behandeln, die wiederum unter Auslösung einer neuen Frist zeitnah verwendet werden müssen. Auch die im Gesetz verankerte Einstandspflicht des Arbeitgebers bzw. der

¹⁶⁶⁹ Fraedrich, in: HK-ArbR⁴, § 1b BetrAVG Rn. 16 f.; Grambow, Rn. 356; Schüller, S. 35 f.

¹⁶⁷⁰ Im Einzelnen sind auch Konstellationen denkbar, in denen aufgrund des konkreten Inhalts der Abrede auch nach Eintritt des Versorgungsfalls (noch) kein Anspruch gegenüber dem Versorgungsträger besteht, etwa bei Unterstützungskassen (siehe § 1b Abs. 4 BetrAVG).

¹⁶⁷¹ Vgl. hierzu etwa die Sachverhalte bei BAG, Beschluss v. 22.2.2005 (3 AZR 499/03 (A)) BAGE 114, 1–12 (Zweckbetriebs-gGmbH) bzw. dass., Urteil v. 30.9.2014 (3 AZR 613/12) juris (gemeinnützige Stiftung); sowie Grambow, Rn. 353; Otto, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, IV. A. Rn. 539. Nach BFH, Urteil v. 6.6.2013 (I R 39/12) BStBl II 2014, 174–179 (177) steht selbst eine unentgeltliche Tätigkeit einer Versorgungszusage jedenfalls nicht prinzipiell im Wege. Bei for-profit Kapitalgesellschaften sind Vergütungsabreden mit Geschäftsführungsorganen ohne betriebliche Altersversorgung sogar die ganz deutliche Ausnahme: Schüller, S. 31 m.w.N.

¹⁶⁷² Beachte jedoch im Gegensatz zur monatlichen Vergütung den hier zusätzlich vorliegenden *Versorgungscharakter* der Pensionszusage: dies., S. 33; Schuster, in: HK-ArbR⁴, BetrAVG Vor §§ 1 ff Rn. 2.

Körperschaft bei Ausfällen des externen Versorgungsträgers (§ 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG¹⁶⁷³) steht dieser Bewertung nicht entgegen. Die Zahlung dieser aus Sicht der Körperschaft zusätzlichen und ohne messbaren Zugewinn aufseiten des Leistungsempfängers daher kommenden Beträge muss eigenständig bewertet werden.¹⁶⁷⁴ Aufgrund der fehlenden Gegenleistung dürfen diese Ausfallzahlungen – sofern sie überhaupt nötig werden – keine der Zeitnähe taugliche Mittelverwendung darstellen, was aber am Charakter der ursprünglichen (nunmehr frustrierten) Beiträge – erst recht rückwirkend – nichts ändern kann.

Problematisch sind damit primär *Direktzusagen*, weil bei diesen die Mittel mangels Abfluss oder Begründung eines – insbesondere unbedingten und konkret bezifferten – Anspruchs im Zeitpunkt der Zusage noch nicht als verwendet angesehen werden können und im Zeitpunkt der später tatsächlich erfolgenden Verwendung regelmäßig – vgl. nur die zeitliche Dimension der Fünfjahresfrist in § 1b Abs. 1 S. 1 BetrAVG – zumindest in Teilen nicht mehr als fristgerecht zeitnah verwendet eingestuft werden können.

aa. Handhabe bei bilanzierenden Körperschaften

Für aus gesetzlicher Verpflichtung oder freiwillig buchführende Körperschaften beinhaltet § 6a EStG (i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG) für Direktzusagen Regelungen zur Pensionsrückstellung im Rahmen der Steuerbilanz.¹⁶⁷⁵ Eine generelle Rückstellungsmöglichkeit ergibt sich für Pensionsverbindlichkeiten schon aus den allgemeinen (handelsbilanziellen) Vorgaben aus ihrer Anlage als zunächst *ungewisse Verbindlichkeit* i. S. d. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, dieser Gehalt der Norm ist insofern deklaratorisch.¹⁶⁷⁶ Steuerbilanziell beinhaltet § 6a EStG über die grundsätzlichen Anforderungen tendenziell hinausgehende Voraussetzungen an die Rückstellungsbildung, die sich ihrerseits aus den bereits skizzierten Eigenarten der Pensionsanwartschaften

¹⁶⁷³ Zu den Einzelheiten siehe nur Allgaier, in: HK-ArbR⁴, § 1 BetrAVG Rn. 43.

¹⁶⁷⁴ Das zeigt sich in etwas anderem Kontext auch am Passivierungsverbot einer derartigen „mittelbare[n] Verpflichtung aus einer Zusage“: Zitat bei BFH, Urteil v. 16.12.2002 (VIII R 14/01) BStBl II 2003, 347–350 (348) (=BFHE 201, 201); vgl. auch ders., Urteil v. 5.4.2006 (I R 46/04) BStBl II 2006, 688–691 (690) (=BFHE 213, 326); Otto, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, IV. A. Rn. 396; Weber-Grellet, in: Schmidt-EStG³⁶, § 6a Rn. 5.

¹⁶⁷⁵ Allgemein zu dieser Vorschrift Heger, in: Blümich¹³⁹, § 6a EStG Rn. 1 ff. (Lfg. 132 Mai 2016); Otto, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, IV. A. Rn. 320 ff.; Schwinger/Stöckler, DStR 2013, 2306; Veit, BB 2013, 747; Weber-Grellet, in: Schmidt-EStG³⁶, § 6a Rn. 1 ff.; im gemeinnützigen Kontext siehe Hüttemann, Gemeinnützigkeit, Rn. 5.116; Otto, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, IV. A. Rn. 539. § 6a Abs. 5 EStG geht dabei von der Möglichkeit aus, dass prinzipiell ebenso natürliche Personen, die in keinem Dienstverhältnis zur zusagenden Körperschaft stehen, in den Genuss einer betrieblichen Altersversorgung kommen können; vgl. Heger, in: Blümich¹³⁹, § 6a EStG Rn. 200 ff., 447 ff. (Lfg. 130 Oktober 2015); Weber-Grellet, in: Schmidt-EStG³⁶, § 6a Rn. 16, 75.

¹⁶⁷⁶ Zur Eigenart als *ungewisse Verbindlichkeit* siehe nur Weber-Grellet, in: Schmidt-EStG³⁶, § 6a Rn. 7 f. Der Ausdruck der Rückstellungsmöglichkeit ist in vielen Fällen – insbesondere bei seit 1987 begründeten Neuzusagen – unscharf, da sowohl in handels- als auch steuerbilanzieller Hinsicht hierfür Passivierungspflichten bestehen: vgl. schon § 249 Abs. 1 S. 1 HGB und Otto, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, IV. A. Rn. 334 f., sowie spezifisch zu § 6a EStG BFH, Urteil v. 13.2.2008 (I R 44/07) BStBl II 2008, 673–676 (674 f.) (=BFHE 220, 429); Otto, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, IV. A. Rn. 392 ff.; Weber-Grellet, in: Schmidt-EStG³⁶, § 6a Rn. 2 f.

und -ansprüche ergeben.¹⁶⁷⁷ Dies sind etwa die zwingende und inhaltlich weitreichend bestimmte Schriftform (Abs. 1 Nr. 3) oder Vorgaben über den Zeitpunkt der Bildung (Abs. 2) sowie die Höhe (Abs. 3–5) der Rückstellung, die sich an den Vorgaben zur Anspruchsentstehung und Unverfallbarkeit der Anwartschaften i.S.d. Betriebsrentengesetzes orientieren.¹⁶⁷⁸

Es ergeben sich demnach zwar im Detail weitere Feinheiten und Fragen, insbesondere in Bezug auf die konkrete Bewertung der Pensionsverpflichtung, grundsätzlich steht bilanzierenden Körperschaften allerdings hiernach für die Behandlung von Pensionszusagen in Gestalt der Rückstellung ein zweckdienliches Mittel zur Verfügung, sodass umgekehrt selbst für (bilanzierende) gemeinnützige Organisationen die Direktzusage zumindest keine unvorteilhafte Form der betrieblichen Altersversorgung darstellt.¹⁶⁷⁹ Mit Bildung der Rückstellung gelten die entsprechenden Mittel als gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO verwendet.

bb. Handhabung mit den Standardwerkzeugen des Gemeinnützigkeitsrechts

(1) Problemstellung: Verwendung und Abflussprinzip

Eine schlichte Verwendung der konkret zur Verfügung stehenden Mittel zum Zeitpunkt des konkreten Entstehens bzw. der Fälligkeit der monatlichen Teilverbindlichkeit ist zwar möglich, je nach Umfang der Pensionsverbindlichkeiten in Gänze allerdings wenig seriös, da eine entsprechende Deckung nicht verlässlich vorhersehbar und daher eine finanzielle Absicherung sachgerecht ist, um nicht durch hierbei entstehende Liquiditätsengpässe die unmittelbare Fördertätigkeit zu vernachlässigen.¹⁶⁸⁰ Daher bedarf es der frühzeitigen Vorhaltung entsprechender Mittel, was sich als Problem der zeitnahen Mittelverwendung darstellen kann.

Die schlichte Begründung einer Verbindlichkeit kann zwar grundsätzlich nach Überwiegen der Ansicht¹⁶⁸¹ bereits vor dem letztendlichen Abfluss eine Verwendung darstellen. Bei Pensionsverbindlichkeiten ist das aber aufgrund der typischerweise langen Zeit zwischen grundsätzlicher Begründung der Anwartschaft und konkreter Bezifferung des Anspruchs nicht gangbar, denn die bloße Pensionszusage stellt nach allgemeiner Auffassung noch nicht die

¹⁶⁷⁷ Weber-Grellet, in: Schmidt-EStG³⁶, § 6a Rn. 1.

¹⁶⁷⁸ Hierzu genauer auch Heger, in: Blümich¹³⁹, § 6a EStG Rn. 185 ff. (Lfg. 130 Oktober 2015); Otto, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶, IV. A. Rn. 427 ff.; Schwinger/Stöckler, DStR 2013, 2306 (2309 f.); Veit/Hainz, DStZ 2014, 600 (603 ff.); Weber-Grellet, in: Schmidt-EStG³⁶, § 6a Rn. 15, 42 ff.; zu den mathematischen Grundlagen schon G. Richter, BB 1986, 2162.

¹⁶⁷⁹ Eine Anwendung des § 6a EStG auf die Altersversorgung der Mitglieder von (gemeinnützigen) Ordensgemeinschaften scheidet aber aufgrund des zugrundeliegenden familienähnlichen Verhältnisses aus: Scheffer, ZStV 2014, 154 (156).

¹⁶⁸⁰ Selbst wenn die vorhandenen Mittel zur Bestreitung der Personalkosten ausreichen sollten, wäre die damit verbundene Gewichtung der Verwaltungskosten gegenüber der zweckmäßigen Fördertätigkeit in Bezug auf die Selbstlosigkeit i.e.S. problematisch. Daher ist es auch zumindest in diesem Kontext falsch, mit F. Schröder, S&S (Rote Seiten) 6/2007, 1 (19) die zeitnahe Mittelverwendung als praxisirrelevantes „Scheinproblem“ zu betrachten.

¹⁶⁸¹ Siehe hierzu bereits oben D.II.3, S. 304.

Begründung einer (konkreten) Verbindlichkeit, geschweige denn den Abfluss entsprechender Mittel dar.¹⁶⁸²

(2) Entsprechende Anwendung der Rückstellungsvorschriften

Einige Stimmen sehen es allerdings als möglich an, auch für nicht bilanzierende Körperschaften jedenfalls solche Rückstellungen, denen ungewisse Verbindlichkeiten zugrunde liegen (entsprechend § 249 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 HGB bzw. in concreto § 6a EStG), als Teil der Mittelverwendungsrechnung anzuerkennen, indem sie etwa unter diesen zusätzlichen Anforderungen – einer echten Verbindlichkeit gleich – als faktisch gebunden im Sinne der Mittelverwendung angesehen werden.¹⁶⁸³ Die Richtigkeit des zugrundeliegenden Bedürfnisses ist hier schwer von der Hand zu weisen, da gemeinnützige Körperschaften profitorientierten Unternehmen gegenüber sonst deutlich benachteiligt würden. Allerdings ist dies ein Folgeproblem der stark vereinfachten Anforderungen an Buchführung und Transparenz, von denen die Gesellschaften umgekehrt profitieren. Hinzu kommt, dass vor einer analogen Anwendung insbesondere des § 6a EStG überprüft werden müsste, ob wirklich eine planwidrige Regelungslücke vorliegt, was jedenfalls dann zu verneinen ist, wenn auch mit den „Bordmitteln“ des Gemeinnützigkeitsrechts – vielleicht sogar ohne die Folgeprobleme der Rückstellungsvorschriften – eine Abbildung bewerkstelligt werden kann.

(3) Bindung in Rücklagen

Naheliegend erscheinen hierbei mangels Alternativen lediglich – auch wenn allgemein *Rückstellungen* technisch passender wären – Rücklagen im Sinne des § 62 Abs. 1 AO. Die – vom Umfang her uneingeschränkt mögliche – Bildung einer solchen hat zur Folge, dass die darin dargestellten Mittel fortan als (zeitnah) verwendet gelten, bis die Rücklage aufgelöst wird. In der Literatur finden sich einige Stimmen, die – wenn auch in Teilen auf das zwingende Bedürfnis einer passenden Ausnahme schieelend größtenteils unbegründet und apodiktisch – in Nr. 1 die passende Spielart zur Behandlung von Versorgungszusagen erblicken.¹⁶⁸⁴

¹⁶⁸² Glenk, in: Blümich¹³⁹, § 11 EStG Rn. 73 (Lfg. 132 Mai 2016); unter Berufung auf BFH, Beschluss v. 23.7.1999 (VI B 116/99) BStBl II 1999, 684–686 (685) (=BFHE 189, 403) bzgl. der Einräumung von Aktienoptionen.

¹⁶⁸³ So etwa in durchaus gelungener Mitberücksichtigung der Eigenarten des § 62 Abs. 1 AO: Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, S. 168, 249; außerdem M. Orth, DStJG 26 (2003), 177–228 (200); F. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, B. Rn. 170; a.A. explizit Thiel, DB 1992, 1900 (1902). Uneindeutig insofern IDW RS HFA 5 (IDW, FN-IDW 2014, 61 (66) Tz. 33).

¹⁶⁸⁴ So explizit (im Kontext der Altersversorgung in Ordensgemeinschaften) Scheffer, ZStV 2014, 154 (155 f.). Thiel, DB 1992, 1900 (1902) und R. Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷, C. Rn. 138 sehen diese (bzw. den weitestgehend inhaltsgleichen § 58 Nr. 6 a.F.) ganz allgemein als geeignetes Mittel, um in der Einnahmen-Ausgabenrechnung solche Posten – etwa ungewisse Verbindlichkeiten – abzubilden, die ansonsten in Rückstellungen jedweder Art dargestellt werden. Allerdings setzen sie sich nicht mit der notwendigen zeitlichen Begrenzung dieser gebundenen Rücklage auseinander, die nach überwiegender Auffassung nur in Ausnahmefällen über zehn Jahre bestehen bleiben kann. Uneinigkeit herrscht auch dahingehend, ob die Nr. 1 in Gestalt der *Maßnahmen-* oder der *Betriebsmittelrücklage* Anwendung finden soll, auch wenn diese Frage eher semantischer Natur ist, sofern man letztere funktional auch § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO zurechnet.

cc. Zusammenfassung

Einigkeit herrscht im Ergebnis darüber, dass es ein schützenswertes Bedürfnis auf Seiten versorgungszusagender Körperschaften gibt, entsprechende Aufwendungen oder Akte der Innenfinanzierung im Rahmen der zeitnahen Mittelverwendung berücksichtigt zu finden. Dogmatisch vermag jedoch keiner der derzeit aufgewiesenen Lösungswege vollends zu überzeugen, es obliegt somit den Körperschaften, sich für das geringere Übel – pragmatischerweise in notgedrungener Abstimmung mit der Finanzverwaltung – zu entscheiden. Insbesondere kleinere Körperschaften können die daraus entstehenden Unwägbarkeiten ebenso wie die damit zusammenhängenden Verwaltungsanforderungen allerdings durch den Abschluss einer Direktversicherung weitgehend verringern.

Zusammenfassung

1. Die Begründung eines Vergütungsanspruchs für Organe juristischer Personen richtet sich nach den jeweiligen rechtlichen Gegebenheiten, insbesondere nach der *Rechtsform* der gemeinnützigen Organisation und der *Art des Organs*.
2. Im *eingetragenen Verein* sind dies primär die *Vorstandsmitglieder*, aber auch andere Organe – speziell Besondere Vertreter (§ 30 BGB) – können relevante Vergütungsempfänger sein. Ansprüche können sich für diese grundsätzlich aus der *Vereinsverfassung*, also der Satzung oder aus gesetzlichen Vorgaben, wie auch auf Grundlage eines *Vertrags* ergeben.
3. Ein *gesetzlicher Anspruch* besteht für Vorstände in aller Regel nur auf *Aufwendungsersatz* gem. § 670 (i.V.m. § 27 Abs. 3 S. 1) BGB. Dieser umfasst keinen Ersatz von aufgewendeter *Arbeitskraft* und *-zeit*. Dabei ist die konkrete Bezeichnung einer Zahlung als „Aufwendungsersatz“ (oder auch „Aufwandsentschädigung“) rechtlich irrelevant, es kommt allein auf den individuellen Inhalt und Gegenstand an. Ein Anspruch auf Vergütung kann sich jedoch aus dem rein *korporationsrechtlichen Verhältnis* zwischen Organwalter und juristischer Person ergeben, welches durch die *Bestellung* begründet wird. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass in der Satzung oder auf einer dieser untergeordneten (Ordnungs-) Ebene Regelungen enthalten sind, welche die *konkrete Höhe* der Vergütung bestimmen oder zumindest entsprechend bestimmbar ausgestalten.
4. Daneben lässt sich ein solcher Anspruch flexibler und an der individuellen Leistung des Organwalters orientiert im Rahmen der die Bestellung ergänzenden bzw. überlagernden *Anstellung* regeln, etwa in Form eines (*entgeltlichen*) *Geschäftsbesorgungs-* oder *Dienstleistungsvertrags* gem. §§ 611 ff. (i.V.m. § 675) BGB. Spätestens seit Einführung des § 27 Abs. 3 S. 2 BGB muss die Möglichkeit einer solchen vertraglichen Vergütung allerdings durch explizite Regelung *in der Satzung eröffnet* werden.
5. *Zuständiges Organ* für den Abschluss eines solchen Vertrags ist – im Gleichlauf mit der Kompetenz zur Bestellung – prinzipiell die *Mitgliederversammlung*, auch wenn es ihr offensteht, die konkrete Ausgestaltung auf ein anderes Organ oder einzelne Personen zu delegieren. Zur Begründung eines Vergütungsanspruchs und Bestimmung dessen konkreter Höhe kann bei fehlender Regelung auf § 612 Abs. 1 bzw. Abs. 2 BGB zurückgegriffen werden. Dabei ist allerdings einerseits die starke – wenn auch nicht unwiderlegbare – Vermutungswirkung des § 27 Abs. 3 S. 2 BGB und andererseits die Vereinbarkeit einer *üblichen Vergütung* mit den Vorgaben der Gemeinnützigkeit zu beachten.
6. Bei der Festlegung einer „*ehrenamtlichen*“ *Tätigkeit* kommt es auf die konkreten Umstände an, ob hierin eine dem gesetzlichen Regeltyp entsprechend *streng unentgeltliche* oder aber (*gering-*) *vergütete Tätigkeit* zu erblicken ist.

7. Die Kompetenz zur *Beendigung des Vertrags* und der damit verbundenen Ansprüche liegt aufseiten der Körperschaft (ebenso wie für dessen Abschluss) grundsätzlich bei der *Mitgliederversammlung* und richtet sich inhaltlich prinzipiell nach den entsprechenden *gesetzlichen Vorgaben*, bei Annahme eines Dienstvertrags folglich nach den §§ 620 ff. BGB. Eine – regelmäßig weniger voraussetzungsreiche – *Abberufung* des Organmitglieds ändert am Fortbestand der vertraglichen Ansprüche gem. § 27 Abs. 2 S. 1 (Hs. 2) BGB grundsätzlich nichts. Dies lässt sich jedoch auch abweichend ausgestalten und damit in seinem rechtlichen Schicksal verknüpfen.
8. Bei der *rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts* sind relevante Vergütungsempfänger insbesondere Mitglieder des *Vorstands* und der unter diesem angesiedelten *Geschäftsführung*. Die Tätigkeit in etwaigen daneben bestehenden Aufsichtsorganen oder Kuratorien lässt sich ebenso entgeltlich ausgestalten, erfolgt aber regelmäßig unentgeltlich. Aufgrund des *Verweises in § 86 BGB* gelten die Ausführungen zum Vereinsrecht im Wesentlichen auch für die Stiftung.
9. Auch bei der Stiftung besteht ein entsprechender *gesetzlicher Anspruch auf Aufwendungsersatz* gem. § 670 BGB. Zudem lässt sich auch für die Stiftung ein *Anspruch auf Vergütung* unmittelbar auf das rein *organschaftliche Verhältnis* stützen, wenn die Satzung dementsprechend ausgestaltet ist.
10. Daneben lässt sich ein solcher Anspruch ebenso auf einen *Anstellungsvertrag* stützen, wozu seit Einführung des § 27 Abs. 3 S. 2 BGB gleichermaßen eine *Öffnungsklausel* in der Satzung notwendig ist. Sollte diese nicht originär in der Stiftungssatzung enthalten sein, ist eine spätere *Änderung bzw. Ergänzung nur unter besonderen Voraussetzungen* möglich, aber – insbesondere in Anbetracht der Einführung des § 27 Abs. 3 S. 2 BGB – nicht prinzipiell ausgeschlossen. Das zuständige *Be- und Anstellungsorgan* muss aufgrund des Charakters der Stiftung als mitgliedslose juristische Person in der Stiftungssatzung geregelt werden, sodass die entsprechende Kompetenz zur Begründung und Beendigung entweder beim *Vorstand selbst* oder einem *fakultativen (Kreations-) Organ* liegt.
11. Bei der *GmbH* kann sich die Vergütung der *Geschäftsführer* je nach den Umständen bereits aus dem reinen Organverhältnis ergeben, ein zumindest zusätzlicher Anstellungsvertrag ist aber der Regelfall. Zuständig für die Begründung eines Vergütungsanspruchs durch *Be- sowie Anstellung* und deren entsprechende *Beendigung* ist bei der GmbH die *Gesellschafterversammlung*.
12. In der *Aktiengesellschaft* kommen als Vergütungsempfänger sowohl der *Vorstand* als auch der *Aufsichtsrat* in Betracht. Nach überwiegender Auffassung stellt für den *Vorstand* – trotz im Gesetz verankerter Trennung von *Be- und Anstellung* – allein ein *Anstellungsvertrag* eine taugliche Anspruchsgrundlage dar, für dessen Abschluss und Beendigung der *Aufsichtsrat* zuständig ist. Dabei muss dieser Anspruch gem. § 87 Abs. 1 AktG selbst bei gewinnorientierten Gesellschaften in Bezug auf die Tätigkeit des Organwalters *der Höhe nach angemessen* sein. Auch beim AG-Vorstand ist das Schicksal der Anstellung prinzipiell *unabhängig vom Schicksal der Bestellung* ausgestaltet (§ 84 Abs. 3 S. 5 AktG), lässt sich jedoch ebenso vertraglich vereinheitlichen.

13. Grundlegend anders verhält es sich mit der Rechtsbeziehung der *Mitglieder des AG-Aufsichtsrats* zur Körperschaft, weil diese nach den Festlegungen des Gesetzes *genuin organschaftlich* ausgestaltet ist, sodass ein (zusätzlicher) Anspruch aus einem Anstellungsvertrag nach überwiegender Auffassung nicht möglich sein soll. Für die damit notwendige *Bestellung* ist prinzipiell die *Hauptversammlung* zuständig. Zur Begründung eines Anspruchs ist die konkrete *Festsetzung* in der Satzung oder *Bewilligung* durch die Hauptversammlung erforderlich (§ 113 Abs. 1 S. 2 AktG). Auch hierfür gibt es in Satz 3 bereits eine *zivilrechtliche Vorgabe zur Angemessenheit*. Die *Beendigung* des Organverhältnisses erfolgt regelmäßig durch Ablauf der gesetzlich festgelegten *Befristung* (§ 102 Abs. 1 AktG), ist aber durch einen Rechtsakt der Hauptversammlung auch vorzeitig realisierbar.
14. Einer *Öffnungsklausel* in der Satzung bedarf es bei den Kapitalgesellschaften insgesamt – in Abgrenzung zu Verein und Stiftung – aufgrund der dem gesetzlichen Regeltyp zugrundeliegenden *fehlenden ideellen Zwecksetzung* prinzipiell nicht. Allerdings kann dies zur Begründung eines Vergütungsanspruchs notwendig sein, wenn bei Nichtregelung auch § 612 BGB keinen Anspruch begründet, etwa in Gestalt von *Gesellschafter-Geschäftsführern* in der GmbH.
15. Auch wenn unentgeltliche und im weiteren Sinne ehrenamtliche Tätigkeit ein gewichtiger Bestandteil gemeinnützigen Wirkens ist, ist kein einziger der gem. §§ 52–54 AO *steuerbegünstigten* – also gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen – Zwecke ersichtlich, dessen Verfolgung einer Vergütung der jeweiligen Organtätigkeit prinzipiell entgegenstehen würde.
16. Den weiteren Vorgaben der §§ 51 ff. AO muss die NPO zur Erlangung und Aufrechterhaltung des gemeinnützigen Status nicht nur in Bezug auf ihre Satzung, sondern auch ausnahmslos durch ihre *tatsächliche Geschäftsführung* (§ 63 AO) genügen. Auch qualitativ geringe und/oder lediglich vereinzelt Verfehlungen können dabei grundsätzlich die Versagung der Gemeinnützigkeit insgesamt für einen vollständigen (Veranlagungs-) Zeitraum zur Folge haben. Zur *satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit* (§§ 59 ff. AO) gehört insbesondere die entsprechende Übernahme der Vorgaben der *Mustersatzung* (Anlage 1 zu § 60). Deren zivilrechtliche Wirkung begründet die Stellung der steuerlichen Vorgaben in der AO als allgemeingültiges Organisationsrecht des Dritten Sektors.
17. Ebenso wenig stehen die Vorgaben der *Ausschließlichkeit* und der *Unmittelbarkeit* (§§ 56, 57 AO) einer Entlohnung dem Grunde nach entgegen. Die Realisation gemeinnütziger Zweckverfolgung erfolgt überhaupt erst durch ein Handeln natürlicher Personen, die je nach Wert ihrer Tätigkeit dafür adäquat entlohnt werden können, ohne dass diese Gelder damit *zweckfremd* verwendet und folglich der *Ausschließlichkeit* nicht entsprechen würden. Die *Unmittelbarkeit* steht dem nach allgemeiner Auffassung selbst dann nicht entgegen, wenn Personen für die bloße Administration der – dadurch strenggenommen nur indirekt unterstützten – Zweckverfolgung vergütet werden. Auch die *Selbstlosigkeit i.e.S.* (§ 55 Abs. 1 S. 1 AO) steht dem nicht entgegen, solange nicht die Beschäftigung bei der Körperschaft an sich einen derartigen Schwerpunkt einnimmt, dass sie den eigentlichen Beweggrund der Betätigung darstellt, also einen *Selbstzweck*, für den die Verfolgung eines steuerbegünstigten Zwecks nur einen privilegierten Vorwand bietet.

18. Den Vorgaben an die *gemeinnützige Mittelverwendung* – insbesondere § 55 Abs. 1 Nr. 1–5 AO – genügt die Organvergütung nur unter deren jeweiligen Voraussetzungen. Hierzu ist insbesondere die *Angemessenheit* der Vergütung und die *zeitnahe Verwendung* der entsprechenden Mittel sicherzustellen.
19. Das *Zuwendungsverbot* in § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO soll verhindern, dass *Selbstorganen* der Körperschaft – also Mitgliedern oder Gesellschaftern – spezifisch in dieser Funktion Mittel zugewendet werden. Dies ist insbesondere regelmäßig gegeben, wenn in der betrachteten Zahlung eine vGA zu erblicken ist, obschon es sogar unterhalb dieser Schwelle vorliegen kann. Insbesondere ist bei Vergütungsleistungen entscheidend, ob diese als in Anbetracht der Gegenleistung *angemessen* bewertet werden können, wozu primär ein *Fremdvergleich* belastbaren Anhalt bieten kann. Hierbei spielt – zumindest inzident – die Frage nach dem Bestehen eines *zivilrechtlichen Anspruchs* mit allen im ersten Teil der Arbeit dargestellten spezifischen Anforderungen eine gewichtige Rolle.
20. Das Verbot *zweckfremder (Dritt-) Begünstigung* in § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO bezieht – in Bezug auf „unverhältnismäßig hohe Vergütungen“ sogar explizit – selbst außenstehende Empfänger wie *Fremdorgane* in diese Vorgaben ein. Der Maßstab entspricht prinzipiell dem bei mitgliedschaftlichen Vergütungsempfängern herangezogenen, sodass *unverhältnismäßig hohe Vergütungen* nichts anderes bedeutet als *unangemessen*.
21. Maßgebliches Kriterium der Konformität einer Vergütung ist damit die *Angemessenheit*, wobei diese nach überwiegender Auffassung – unabhängig von ihrem konkreten rechtlichen Kontext – niemals ein punktueller Wert ist, sondern stets in Gestalt einer *Bandbreite* daherkommt. Erst bei spürbarem Überschreiten dieser Grenze ist damit eine *Unangemessenheit* zu identifizieren.
22. Diese manifestiert sich – jeweils letztgültig weil unkompensierbar – auf unterschiedlichen Ebenen. Es kann bereits ein *einzelner Vergütungsbestandteil* der Art oder der Höhe nach unangemessen sein. Ebenso können die *Gesamtbezüge* eines einzelnen Organmitglieds oder der *Gesamtheit aller Organe* in der Summe nicht mehr als angemessen zu qualifizieren sein. Auch die Relation zwischen *Verwaltungskosten* und den Ausgaben direkter Zweckförderung sind ausschlaggebend.
23. *Kodifizierte Maßstäbe* der Angemessenheit in Zivil- und Steuerrecht können im Einzelnen hilfreiche Anhaltspunkte für das Verständnis auch im gemeinnützigkeitsrechtlichen Sinne bieten, wobei jedoch immer die *divergierenden teleologischen Stoßrichtungen* und die jeweils angeordnete Rechtsfolge in die Wertung mit einzu-beziehen sind. Insbesondere bei konkreter Nachvollziehbarkeit der auf ihrer Grundlage ergangenen gerichtlichen Entscheidungen stellen sie bei im Einzelfall vergleichbarer Interessenlage ein starkes Argument bezüglich der Angemessenheit auch im Sinne der Abgabenordnung dar.
24. Der brauchbarste, aber dabei in seiner Handhabung nicht unaufwendige, Maßstab zur Überprüfung der Angemessenheit einer Vergütung ist der (unter anderem) dem Bereich der vGA entstammende *Fremdvergleich*. Auch wenn dieser damit *kein originär gemeinnütziger Maßstab* ist, sind die aus seiner Durchführung folgenden Wer-

tungen aufgrund ihrer strukturellen Kontextsensitivität bei entsprechender Anwendung ihrem Kern nach *spezifisch gemeinnützig*. Notwendige Voraussetzung hierfür ist allerdings eine – bis dato (insbesondere mangels entsprechender Transparenzvorgaben) eher dürftige – *verlässliche und aktuelle (empirische) Datenlage*.

25. Auch *Tarifverträge* und andere *Besoldungssysteme* des öffentlichen Sektors sind eine prinzipiell belastbare Grundlage dafür, dass sich in diesem Rahmen bewegendes Gesamtbezüge – bei vergleichbarem Tätigkeitsumfang – angemessen sind. Der Umkehrschluss, dass alle diese überschreitenden Bezüge im gemeinnützigen Kontext als unangemessen zu bewerten sind, ist demgegenüber aber nicht zulässig.
26. Sowohl im Rahmen des *Fremdvergleichs* als auch bei ansonsten notwendigen *abstrakten Erwägungen* zum Wert der Organtätigkeit spielen zudem *wertbildende Faktoren* eine erhebliche Rolle. Hierbei fließen in die Betrachtung sowohl die konkreten Umstände der Organperson und ihrer *persönlichen Qualifikation* ein, als auch Schwierigkeit und Umfang der *Tätigkeit* an sich und die sich durch die *Ausgestaltung der Körperschaft* ergebenden weiteren Anforderungen.
27. Neben der Höhe nach *festen Bezügen* sind auch *variable Vergütungsbestandteile* zumindest als nachgeordneter Teil der Gesamtbezüge eine valide Gestaltungsoption der Entlohnung von Organmitgliedern. Dabei ist es indes gleichsam wichtig wie anspruchsvoll, der gemeinnützigen Zweckverfolgung entsprechende *Bemessungsgrundlagen* und *Bezugsgrößen* zu finden, um die (gemeinnützige) *Zweckmäßigkeit* der dieser Vergütungsform inhärenten Anreizfunktion zu begründen, weil insbesondere der Gewinn keine verfügbare Grundlage darstellt. Dies kann vorzugsweise in Form von *Provisionen* im Rahmen der *Mittelbeschaffung* erfolgen.
28. Die *Abfindung* von scheidenden Organwaltern ist jedenfalls dann unproblematisch mit den gemeinnützigen Vorgaben vereinbar, wenn auf sie selbst ein – immer unterstellt angemessener – Anspruch bestand oder damit lediglich solche *Ansprüche abgelöst* werden, die bereits entstanden sind, oder bei regelmäßigem Gang der Dinge entstanden wären. Aber auch (darüber hinausgehende) *zusätzliche Zahlungen* können im Einzelfall eine zweckmäßige Mittelverwendung darstellen, wenn hierdurch in – aus der *ex-ante*-Perspektive – hinreichend wahrscheinlichem Maße ein damit verglichen größerer Schaden von der gemeinnützigen Körperschaft abgewendet werden kann.
29. Eine *zeitnahe Mittelverwendung* gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO ist keine eigenständige Vorgabe an die Vergütungszahlung selbst. Umgekehrt stellen Vergütungszahlungen an Organmitglieder jedoch eine den Vorgaben dieser Vorschrift entsprechende zeitnahe Verwendung für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft dar. Ausnahmen hiervon können freilich gelten, soweit die Tätigkeit der Vergütungsempfänger im Rahmen eines *wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs* stattfindet.
30. Die Vereinbarung von Komponenten der *betrieblichen Altersversorgung* als Vergütungsbestandteil steht auch Organwaltern von NPOs grundsätzlich offen. Neben kleineren Problemen in Bezug auf die *zeitnahe Mittelverwendung* sind diese – nicht nur im Kontext verdeckter Gewinnausschüttungen – indes ein klassischer Problemfall der *Angemessenheit*. Sowohl in Bezug auf die Ausgestaltung der notwendigen *Erdienung*, als auch in Bezug auf die Höhe *angemessener Gesamtbezüge* stellen

Zusammenfassung

diese oftmals erst im Nachhinein bestimmbaren Beträge für die gewährende Körperschaft eine Herausforderung dar. Die *buchhalterische Darstellung* der entsprechend aufgewendeten oder aufzuwendenden Mittel kann zusätzlich für nach dem gesetzlichen Regelfall nicht bilanzierende Vereine und Stiftungen technische Schwierigkeiten mit sich bringen.

Abkürzungen

a.A.	andere(r) Ansicht
a.a.O.	an angegebenem Ort
a.E.	am Ende
a.F.	alte(r) Fassung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AG	Amtsgericht / Aktiengesellschaft / Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AGG	Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz
AJP	Aktuelle Juristische Praxis (schweizer Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
allg.	allgemein
Alt.	Alternative
amtl.	amtlich
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
Art.	Artikel
ASRP	Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie (Zeitschrift)
AStG	Außensteuergesetz
AuA	Arbeit und Arbeitsrecht (Zeitschrift)
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BA	Betriebsausgaben
BAG	Bundesarbeitsgericht
BAGE	Sammlung der Entscheidungen des BAG
BauGB	Baugesetzbuch
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayStiftG	Bayerisches Stiftungsgesetz
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBesG	Bundesbesoldungsgesetz
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
Bd.	Band
Bearb.	Bearbeiter
BeckVerw	Verwaltungsanweisungen-Datenbank (beck-online)

Abkürzungen

Begr.	Begründer
BerlStiftG	Berliner Stiftungsgesetz
Beschl.	Beschluss
BetrAVG	Betriebsrentengesetz
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BFH/PR	BFH-Richter kommentieren für die Praxis (Zeitschrift)
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHSt	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Strafsachen
BGHZ	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMAS	Bundesministerium für Arbeit und Soziales
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BPUVZ	Zeitschrift für betriebliche Prävention und Unfallversicherung
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BremStiftG	Bremisches Stiftungsgesetz
BRJ	Bonner Rechtsjournal
BSG	Bundessozialgericht
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgericht
BVerfSchG	Bundesverfassungsschutzgesetz
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Sammlung von Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
BWahlG	Bundeswahlgesetz
BWO	Bundeswahlordnung
BWStiftG	Stiftungsgesetz für Baden-Württemberg
bzw.	beziehungsweise
CH	Schweiz
D	Deutschland
d.h.	das heißt
D&O	Directors and Officers (-Versicherung)
dass.	dasselbe
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)

Abkürzungen

DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
DDR	Deutsche Demokratische Republik
ders.	derselbe
dies.	dieselbe(n)
diff.	differenzierend
Diss.	Dissertation
Dipl.	Diplom
DM	Deutsche Mark
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DrittelbG	Drittelbeteiligungsgesetz
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuer- juristischen Gesellschaft (Tagungsbände)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
dt.	deutsch
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
eG	eingetragene Genossenschaft
e.V.	eingetragener Verein
ebd.	ebenda
ECLR	European Competition Law Review
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EGBGB	Einführungsgesetz zum BGB
EL	Ergänzungslieferung (Loseblatt)
EntgO	Entgeltordnung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ESG	Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts
EstG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro (Währung)
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende (Randnummer/Seite o. ä.)
FA	Finanzamt
FAS	Frankfurter Allgemeine Sonntagszeitung
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	folgende (Randnummern/Seiten o. ä.)
FG	Finanzgericht / Festgabe
FGO	Finanzgerichtsordnung
FMSStG	Finanzmarktstabilisierungsgesetz
FN-IDW	IDW-Fachnachrichten (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift

Abkürzungen

FWW	Die Freie Wohnungswirtschaft (Zeitschrift)
G	Gesetz
gAG	Gemeinnützige Aktiengesellschaft
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GemVO	Gemeinnützigkeitsverordnung
gen.	genannt
GenG	Genossenschaftsgesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
(g)GmbH	(gemeinnützige) Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-StB	Der GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GNotKG	Gerichts- und Notarkostengesetz
GoA	Geschäftsführung ohne Auftrag
grdl.	grundlegend
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat
GrStG	Grundsteuergesetz
GS	Gedächtnisschrift
h.L.	herrschende Lehre
h.M.	herrschende Meinung
Habil.	Habilitation
Hdb.	Handbuch
HE	Hessen
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
HwO	Handwerksordnung
i.B.a.	in Bezug auf
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.d.S.	in diesem Sinne
i.E.	im Ergebnis
i.e.	id est (das ist)
i.e.S.	im engeren Sinne
i.R.d.	im Rahmen des/r
i.R.e.	im Rahmen eines/r
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne des/r
i.S.e.	im Sinne eines/r
i.S.v.	im Sinne von
i.Ü.	im Übrigen

Abkürzungen

i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
insb.	insbesondere
jurisPR	Juris PraxisReport
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JVEG	Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz
JZ	Juristenzeitung
KG	Kommanditgesellschaft / Kammergericht (Berlin)
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
krit.	kritisch
KSchG	Kündigungsschutzgesetz
KSt-Kartei	Körperschaftsteuerkartei
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KSzW	Kölner Schrift zum Wirtschaftsrecht
KWG	Kreditwesengesetz
Lfg.	Lieferung
LG	Landgericht
lit.	littera
Ls.	Leitsatz
LSG	Landessozialgericht
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
Mrd.	Milliarde(n)
n.F.	neue(r) Fassung
n.v.	nicht veröffentlicht
NdsRPfl	Niedersächsische Rechtspflege (Zeitschrift)
NdsStiftG	Niedersächsisches Stiftungsgesetz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift Rechtsprechungs-Report
NPLY	Non Profit Law Yearbook
NPO	Non-Profit Organisation
npoR	Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen
Nr.	Nummer(n)
NRW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)

Abkürzungen

NZA	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht
NZBau	Neue Zeitschrift für Baurecht und Vergaberecht
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o.ä. / o.Ä.	oder ähnlich / Ähnliches
o.g.	oben genannte(s)
OFD	Oberfinanzdirektion
öffentl.	öffentlich
OHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OLGZ	Entscheidungen der Oberlandesgerichte in Zivilsachen einschließlich der freiwilligen Gerichtsbarkeit
p.a.	per annum
ProstG	Prostitutionsgesetz
RebelsZ	Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht, begründet von Rabel
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGZ	Sammlung der Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
Rundvfg.	Rundverfügung
Rz.	Randzahl
S.	Seite(n)
s.	siehe
s.o.	siehe oben
s.u.	siehe unten
S&S	Stiftung & Sponsoring (Zeitschrift)
SaarlStiftG	Saarländisches Stiftungsgesetz
SB	Stiftungsbrief (Zeitschrift)
SchlHolstStiftG	Gesetz über rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts (Schleswig Holstein)
SGB IV	Sozialgesetzbuch Viertes Buch – Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung
SGB VI	Sozialgesetzbuch Sechstes Buch – Gesetzliche Rentenversicherung
SGB VII	Sozialgesetzbuch Siebtes Buch – Gesetzliche Unfallversicherung
sog.	so genannt(e)
SpuRt	Zeitschrift für Sport und Recht

Abkürzungen

st.	ständige
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StiftG	(Landes-) Stiftungsgesetz
str.	streitig
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SZ	Süddeutsche Zeitung
TV	Tarifvertrag
TVöD (/L)	Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst (Länder)
Tz.	Textzahl
u.a.	unter anderem / und andere
u.Ä.	und Ähnliches
u.U.	unter Umständen
UAbs.	Unterabsatz
UG	Unternehmergesellschaft
umstr.	umstritten
UmwG	Umwandlungsgesetz
Univ.	Universität
unstr.	unstreitig
Urt.	Urteil
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
v.	von / vom
v.H.	vom Hundert (Prozent)
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
Var.	Variante(n)
Vfg.	Verfügung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VM	Verbands-Management – Fachzeitschrift für Verbands- und Nonprofit-Management (Schweiz)
VMI	Verbandsmanagement Institut (Schweiz)
VO	Verordnung
Vorbem(.)	Vorbemerkung
VorstAG	Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung
vs.	versus
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
wG	wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
wg.	wegen

Abkürzungen

WGG	Gesetz über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen
WM	Wertpapiermitteilungen (Zeitschrift)
WuB	Entscheidungsanmerkungen zum Wirtschafts- und Bankrecht (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfP	Zeitschrift für Personalforschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
Ziff.	Ziffer
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen
ZöglU	Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen
ZSt	Zeitschrift zum Stiftungswesen
ZStV	Zeitschrift zum Stiftungs- und Vereinswesen
zugl.	zugleich
zzgl.	zuzüglich
zutr.	zutreffend

Literatur

- Achilles, Wilhelm-Albrecht* Besetzungsrechte bei Stiftungen, in: Hüttemann, Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2010/2011, Hamburg 2011, S. 49–63, zitiert als: Achilles, NPLY 2010/2011.
- Adam, Thomas* Stiften im 19. und 20. Jahrhundert in der deutschen und amerikanischen Gesellschaft, in: Weitemeyer, Birgit u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2014/2015, Hamburg 2015, S. 1–30, zitiert als: Adam, NPLY 2014/15.
- Adams, Michael* Aktienoptionspläne und Vorstandsvergütungen, ZIP 2002, S. 1325–1344.
- Alte, Timo/
Mailänder, Peter* Vereinsrecht und Profisport: Kommt nach der Ausgliederungs- nun die Verschmelzungswelle?, npoR 2017, S. 244–247.
- Altmeyen, Holger/
Roth, Günter H. (Hrsg.)* Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) – Kommentar, 8. Aufl., München 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: Roth/Altmeyen⁸.
- Alvermann, Jörg* Zahlungen an ehrenamtliche Vereinsvorstände – Sportvereine in der Bedrängnis, SpuRt 2009, S. 112.
- Apel, Rüdiger* Geschäftsführerbezüge – steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung, AuA 2007, S. 550–553.
- von Appen, Jörg/
Schwarz, Patrick* Der Idealverein im Milliardengeschäft Fußball-Bundesliga – Grenzen und Voraussetzungen wirtschaftlicher Tätigkeit, npoR 2014, S. 111–114.
- Arnold, Arnd* Gemeinnützigkeit von Vereinen und Beteiligung an Gesellschaften, DStR 2005, S. 581–585.
- Ders.* Die Organhaftung in Verein und Stiftung (unter besonderer Berücksichtigung des neuen § 31a BGB), in: Hüttemann, Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2009, Köln 2010, S. 89–113, zitiert als: Arnold, NPLY 2009.

- Ders.* Satzungsvorbehalt für die Vorstandsvergütung bei Vereinen und Stiftungen?, in: Martinek, Michael/Rawert, Peter/Weitemeyer, Birgit (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag am 16. Oktober 2010, Berlin (u.a.) 2010, S. 3–16, zitiert als: Arnold, in: FS Reuter.
- Ders.* Auf dem Weg zu einer besseren Foundation Governance – Organstruktur, Vergütung, Destinatärsrechte, in: Hüttemann, Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2012/2013, Hamburg 2013, S. 63–80, zitiert als: Arnold, NPLY 2012/2013.
- Augsten, Ursula* Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften an Kapital- und Personengesellschaften, ZStV 2012, S. 21–25.
- Baber, William R./
Daniel, Patricia L./
Roberts, Andrea A.* Compensation to Managers of Charitable Organizations: An Empirical Study of the Role of Accounting Measures of Program Activities, The Accounting Review 77 (2002), S. 679–693.
- Baldus, Manfred* Die Einheit der Rechtsordnung: Bedeutung einer juristischen Formel in Rechtstheorie, Zivil- und Staatsrechtswissenschaft des 19. Und 20. Jahrhunderts, Berlin 1995, zugl.: Diss. Univ. Frankfurt a.M. 1993/94.
- Bamberger, Heinz Georg
u.a. (Hrsg.)* Beck'scher Online-Kommentar BGB, 43. Aufl., München 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: BeckOK-BGB⁴³.
- Bär, Fred G.* Die Schranken der inneren Vereinsautonomie: historisch-dogmatische Überlegungen zu einem Vereinsgesetz, Berlin und Baden-Baden 1996, zugl.: Diss. HU Berlin 1995.
- Bauer, Jobst-Hubertus* Rechtliche und taktische Probleme bei der Beendigung von Vorstandsverhältnissen, DB 1992, S. 1413–1422.
- Ders.* Kündigung und Kündigungsschutz vertretungsberechtigter Organmitglieder, BB 1994, S. 855–858.
- Bauer, Karl-Heinz M.* Die Steuerpflicht gemeinnütziger Körperschaften nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, FR 1989, S. 61–71.

- Baumbach, Adolf/
Hueck, Alfred (Hrsg.)* Beck'sche Kurz-Kommentare, Bd. 20: GmbHG – Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, 21. Aufl., München 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Baumbach/Hueck²¹.
- Baums, Theodor* Neudrucke privatrechtlicher Kodifikationen und Entwürfe des 19. Jahrhunderts, Bd. 5: Gesetz über die Aktiengesellschaften für die Königlich Preussischen Staaten vom 9. November 1843 – Text und Materialien, Aalen 1981, zitiert als: Baums, Gesetz über die Aktiengesellschaften.
- Ders.* Der Geschäftsleitervertrag – Begründung, Inhalt und Beendigung der Rechtsstellung der Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer in den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Köln 1987, zugl.: Habil. Univ. Bonn 1985, zitiert als: Baums, Geschäftsleitervertrag.
- Bauschatz, Peter* Schriften zum Steuerrecht, Bd. 71: Verdeckte Gewinnausschüttung und Fremdvergleich im Steuerrecht der GmbH – §§ 8 Abs. 3 S. 2; 8a KStG, Berlin 2001, zugl.: Diss. Univ. Augsburg 2000.
- Bayer, Walter/
Hoffmann, Thomas* Gemeinnützige Aktiengesellschaften, AG-Report 2007, S. R347–R350.
- Dies.* Gemeinnützige Aktiengesellschaft, Der Aufsichtsrat 2008, S. 25.
- Dies.* Neue gemeinnützige Aktiengesellschaften, AG-Report 2008, S. R531–R532.
- Bayer, Walter u.a.
(Hrsg.)* GmbH-Gesetz – Kommentar, 19. Aufl., Köln 2016, zitiert als: Bearbeiter, in: Lutter/Hommelhoff¹⁹.
- Becker, Alexander* Der Wegfall des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status – Eine Bestandsaufnahme und Hilfestellung für die Praxis, DStR 2010, S. 953–960.
- Beisland, Leif Atle/
Mersland, Roy* Earnings Quality in Nonprofit Versus For-profit Organizations: Evidence From the Microfinance Industry, Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 48 (2014), S. 652–671.
- Beuthien, Volker* Wie ideell muss ein Idealverein sein? – Zu Sinn und Grenzen des Nebenzweckprivilegs, NZG 2015, S. 449–459.

- Beuthien, Volker/
Gummert, Hans/
Schöpflin, Martin
(Hrsg.)* Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts – Band 5: Verein, Stiftung bürgerlichen Rechts, 4. Aufl., München 2016, zitiert als: Bearbeiter, in: MünchHdbGesR-V⁴.
- Biedermann, Christiane/
Polterauer, Judith* Bürgerstiftungen in Deutschland: 387 Erfolgsgeschichten, ZStV 2016, S. 72–74.
- Bilsdorfer, Peter* Grundlagen und Praxis des Steuerrechts, Bd. 34: Der steuerliche Fremdvergleich bei Vereinbarungen unter nahestehenden Personen – Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Bielefeld 1996, zugl.: Diss. Univ. Saarbrücken 1995/96.
- Binz, Karl-Josef u.a.
(Hrsg.)* Gerichtskostengesetz, Gesetz über Gerichtskosten in Familiensachen, Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz – Kommentar, 3. Aufl., München 2014, zitiert als: Bearbeiter, in: BDPZ-JVEG³.
- Bitter, Georg,* Rechtsperson und Kapitalerhaltung – Gesellschafterschutz vor „verdeckten Gewinnausschüttungen“ bei Kapital- und Personengesellschaften, ZHR 168 (2004), S. 302–351.
- BMAS* Verzeichnis der für allgemeinverbindlich erklärten Tarifverträge, abrufbar unter: [http://www.bmas.de/SharedDocs/ Downloads/DE/PDF-Publikationen-DinA4/arbeitsrecht-verzeichnis-allgemeinverbindlicher-tarifvertraege.pdf?__blob=publicationFile&v=4](http://www.bmas.de/SharedDocs/Downloads/DE/PDF-Publikationen-DinA4/arbeitsrecht-verzeichnis-allgemeinverbindlicher-tarifvertraege.pdf?__blob=publicationFile&v=4) (abgerufen am 6.11.2015).
- BMF* BMF, 26. Subventionsbericht (Langfassung), abrufbar unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/ Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-09-21-subventionsbericht-langfassung.pdf?__blob= publicationFile&v=4](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-09-21-subventionsbericht-langfassung.pdf?__blob=publicationFile&v=4) (abgerufen am 31.12.2017), zitiert als: BMF, 26. Subventionsbericht.
- Böhmer, Julian* Bonner Schriften zum Steuer-, Finanz- und Unternehmensrecht, Bd. 13: Verdeckte Gewinnausschüttungen bei beherrschenden Gesellschaftern, Münster 2011, zugl.: Diss. Univ. Bonn 2011.
- Bopp, Gerhard* Das Merkmal der Selbstlosigkeit bei der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 51 ff. AO 1977, DSStZ 1999, S. 123–126.

- Bors, Maresa* Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Bd. 23: Erfolgs- und leistungsorientierte Vorstandsvergütung, Aachen 2006, zugl.: Diss. Univ. Münster 2006.
- Bösche, Burchard* Wirtschaftliche Vereine als kleine Genossenschaften, npoR 2011, S. 82–86.
- Bosse, Christian* Das Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung (VorstAG) – Überblick und Handlungsbedarf, BB 2009, S. 1650–1654.
- Boubaris, Tino* Opusculum Nr. 71, Work + Life = Balance? – Hauptamtliche in kleinen und mittleren Nonprofit-Organisationen, Berlin 2014.
- Brandl, Julia*
(u.a.) Entwicklungsdynamik von Vergütungssystemen in Nonprofit-Organisationen, ZfP 2006, S. 356–374.
- Braun, Eckhart/
Beiner, Thorsten* Die Managergehälter bleiben auf der Tagesordnung, FAZ v. 16.10.2013, Nr. 240, S. 19.
- Brete, Raik/
Thomsen, Michael* Praxisrelevante Hinweise für Amateurfußballvereine zum Gemeinnützigkeitsrecht, SpuRt 2008, S. 11–17.
- Briese, André* Verständnis und grundlegende Rechtsfragen der verdeckten Gewinnausschüttung – Analyse der Steuerfolgen und Versuch einer Neu-Definition, GmbHHR 2005, S. 597–609.
- Brill, Mirko Wolfgang* Steuerrecht in Forschung und Praxis, Bd. 15: Der Verlust der Gemeinnützigkeit aufgrund von Verstößen gegen die Rechtsordnung und aufgrund des Verzichts, Hamburg 2006, zugl.: Diss. Univ. Osnabrück 2005.
- Brinkmeier, Thomas* Die gemeinnützige Unternehmungsgesellschaft, GmbH-StB 2009, S. 113.
- Brouwer, Tobias* Zum Erfordernis einer Satzungserlaubnis für Organvergütungen bei steuerbefreiten Berufsverbänden, BB 2010, S. 865–870.
- Buchna, Johannes/
Seeger, Andreas/
Brox, Wilhelm* Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl., Achim 2010.

*Buchna, Johannes/
Leichinger, Carina/
Seeger, Andreas/
Brox, Wilhelm*

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl.,
Achim 2015, zitiert als: Buchna/Leichinger/
Seeger/Brox.

*Bundesverband
Deutscher Stiftungen,*

Statistik 2016 – Rechtsfähige Stiftungen im
Überblick, abrufbar unter: http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Forschung_und_Statistik/Statistik_2016/Rechtsfaehige_Stiftungen_im_Ueberblick_2015.pdf (abgerufen am 31.12.2017), zitiert als: Bundesverband Deutscher Stiftungen, Statistik 2016 – Rechtsfähige Stiftungen im Überblick.

Ders.

Statistik 2016 – Stiftungsbestand 2001–2015, abrufbar unter: http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Forschung_und_Statistik/Statistik_2016/Stiftungsbestand_2015.pdf (abgerufen am 31.12.2017), zitiert als: Bundesverband Deutscher Stiftungen, Statistik 2016 – Stiftungsbestand 2001–2015.

Ders.

Statistik 2016 – Stiftungsdichte, abrufbar unter: http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Forschung_und_Statistik/Statistik_2016/Stiftungsdichte_2015.pdf (abgerufen am 31.12.2017), zitiert als: Bundesverband Deutscher Stiftungen, Statistik 2016 – Stiftungsdichte.

Ders.

Statistik 2016 – Stiftungserrichtungen 1990–2015, abrufbar unter: http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Forschung_und_Statistik/Statistik_2016/Stiftungserrichtungen_2015.pdf (abgerufen am 31.12.2017), zitiert als: Bundesverband Deutscher Stiftungen, Statistik 2016 – Stiftungserrichtungen 1990–2015.

Ders.

Statistik 2016 – Stiftungskapital, abrufbar unter: http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Forschung_und_Statistik/Statistik_2016/Stiftungskapital_2015.pdf (abgerufen am 31.12.2017), zitiert: Bundesverband Deutscher Stiftungen, Statistik 2016 – Stiftungskapital.

- Ders.* Statistik 2016 – Stiftungszwecke, abrufbar unter: http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Forschung_und_Statistik/Statistik_2016/Stiftungszwecke_2015.pdf (abgerufen am 31.12.2017), zitiert: Bundesverband Deutscher Stiftungen, Statistik 2016 – Stiftungszwecke.
- Burgard, Ulrich* Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, Köln 2006, zugl.: Habil. TU Darmstadt 2001.
- Ders.* Mitgliedschaft und Stiftung – Die rechtsfähige Stiftung als Ersatzform des eingetragenen Vereins–, in: Walz, W. Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2005, Köln, Berlin und München 2006, S. 95–124, zitiert als: Burgard, NPLY 2005.
- Bydlinski, Franz* Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl., Wien und New York 1991.
- Christensen, Ralph* Schriften zur Rechtslehre, Bd. 140: Was heißt Gesetzesbindung? – Eine rechtslinguistische Untersuchung, Berlin 1989.
- Däubler, Wolfgang u.a. (Hrsg.)* Arbeitsrecht – Individualarbeitsrecht mit kollektivrechtlichen Bezügen – Handkommentar, 4. Aufl., Baden-Baden 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: HK-ArbR⁴.
- Dehesselles, Thomas* Stiftung, Unternehmen und Beschäftigungsförderung, DB 2005, S. 72–76.
- Ders.* Das Ende des Zweckbetriebs? – Zivil- und steuerrechtliche Miscellanea, DStR 2012, S. 2309–2313.
- Dehesselles, Thomas/
Katzer, Andreas/
Zayoz, Michael* Die Aufwandsentschädigung des ehrenamtlichen Vereinsvorstands, Arbeits- und Sozialrecht Bd. 146, Baden-Baden 2017.
- Demko, Daniela* Zur „Relativität der Rechtsbegriffe“ in strafrechtlichen Tatbeständen, Berlin 2002, zugl.: Diss. Univ. Potsdam 2000.
- Detterbeck, Steffen* Handwerksordnung – Kommentar, 4. Aufl., München 2008, zitiert als: Bearbeiter, in: Detterbeck-HwO⁴.

- Diakonisches Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland (Hrsg.)* Diakonischer Corporate Governance Kodex (DGK) – mit Erläuterungen, abrufbar unter: <https://www.diakonie-rwl.de/cms/media/pdf/service/infomaterial/Diakonie-CGK.pdf> (abgerufen am 31.12.2017), zitiert als: Diakonie DGK.
- Döring, Steffen/
Fischer, Matthias* Steuer- und Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung von Gewinnausschüttungen unter Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften am Beispiel eines Krankenhauskonzerns, DB 2007, S. 1831–1836.
- Dreher, Meinrad* Change of Control-Klauseln bei Aktiengesellschaften, AG 2002, S. 214–223.
- Droege, Michael* Jus Publicum – Beiträge zum Öffentlichen Recht, Bd. 191: Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, Tübingen 2010, zugl.: Habil. Univ. Frankfurt a. M. 2009.
- Duden* Duden – Die deutsche Rechtschreibung (Online-Ausgabe), abrufbar unter: <http://www.duden.de/rechtschreibung/Ehrenamt> (abgerufen am 31.12.2017), zitiert als: Duden, Stichwort: Ehrenamt (Online-Ausgabe).
- Dutta, Anatol* Von der pia causa zur privatnützigen Vermögensbindung: Funktionen der Stiftung in den heutigen Privatrechtskodifikationen, RabelsZ 77 (2013), S. 828–842.
- Dütz, Wilhelm/
Thüsing, Gregor,* Arbeitsrecht, 22. Aufl., München 2017.
- Ebermann, Thomas/
Sprengel, Rainer,* Opusculum Nr. 17, Die größten deutschen Stiftungen – Ergebnisse einer Stiftungsrecherche, Berlin 2005.
- Ebersbach, Harry* Handbuch des deutschen Stiftungsrechts, Göttingen 1972.
- v. Eckardstein, Dudo* Entlohnung im Wandel – Zur veränderten Rolle industrieller Entlohnung in personalpolitischen Strategien, ZfbF 38 (1986), S. 247–269.
- Ege, Andreas* Anm. zu BGH, Urt. v. 11.10.2010 – II ZR 266/08, BB 2011, S. 334–336.
- Ehlers, Dirk/
Pünder, Hermann
(Hrsg.)* Allgemeines Verwaltungsrecht, 15. Aufl., Berlin 2016, zitiert als: Bearbeiter, in: Ehlers/Pünder¹⁵.

- Ehrich, Christian/
Burmester, Antje/
Fröhlich, Oliver,
Eichenhofer, Eberhard* Handbuch der arbeitsrechtlichen Aufhebungsverträge, 5. Aufl., Köln 2009, zitiert als: Bearbeiter, in: Hdb. aAV⁵.
- Emser, Carina/
Feierabend, Arlett/
Myßen, Michael,
Engel, Christoph* Ehrenamt im Recht, in: Saenger, Ingo u.a. (Hrsg.), Gründen und Stiften – Festschrift zum 70. Geburtstag des Jenaer Gründungsdekans und Stiftungsrechtlers Olaf Werner, Baden-Baden 2009, S. 60–72, zitiert als: Eichenhofer, in: FS Werner.
- Emser, Carina/
Feierabend, Arlett/
Myßen, Michael,
Engel, Christoph* Steuerrecht der Vereine, 11. Aufl., Herne 2015, zitiert als: Schleder.
- Engels, Gerd
(u.a.)* Ehrenamt und Arbeitsrecht, Bayreuth 1994, zugl.: Diss. Univ. Bayreuth 1994.
- Engelsing, Lutz/
Lüke, Olaf* Betriebsverfassungsgesetz – Handkommentar, 28. Aufl., München 2016, zitiert als: Bearbeiter, in: Fitting²⁸.
- Engelsing, Lutz/
Lüke, Olaf* Tätigkeitsvergütungen für Vereinsvorstände – Worauf müssen Berufsverbände bzw. gemeinnützige Vereine achten?, NWB 2008, S. 2437–2440.
- Dies.* Vorsicht bei Satzungsänderungen – Die gemeinnützige GmbH, NWB 2010, S. 118–120.
- Engisch, Karl* Die Einheit der Rechtsordnung, Heidelberg 1935.
- Evers, Heinz/
Näser, Christian/
Grätz, Frank* Die Gehaltsfestsetzung bei GmbH-Geschäftsführern, 5. Aufl., Köln 2001.
- Eyles, Uwe* Die Auslagerung unternehmensübergreifender Aktivitäten auf rechtsfähige Vereine – Ein Beitrag zur Abgrenzung des nichtwirtschaftlichen vom wirtschaftlichen Verein nach §§ 21, 22 BGB, NJW 1996, S. 1994–1998.
- Feick, Martin* Die Vergütung von Vorständen und Geschäftsführern einer gemeinnützigen Stiftung, ZSt 2007, S. 152–155.
- Fein, Johannes/
Vielwerth, Alexander* Der Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Erleichterung unternehmerischer Initiativen aus bürgerschaftlichem Engagement und zum Bürokratieabbau bei Genossenschaften, ZStV 2017, S. 81–86.

- Felix, Dagmar* Einheit der Rechtsordnung – Zur verfassungsrechtlichen Relevanz einer juristischen Argumentationsfigur, Tübingen 1998, zugl.: Habil. Univ. Passau 1997.
- Fiedler, Stefan* Rechtsordnung und Steuerwesen, Bd. 21: Verdeckte Vermögensverlagerungen bei Kapitalgesellschaften – Zivilrechtlicher Ausgleich und Konsequenzen für die Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, Köln 1994.
- Fischer, Daniel J.* Zahlungen an ehrenamtliche Vorstände – BMF-Schreiben vom 24.04.2009 – IV C 4-S 2121/07/0010, jurisPR-SteuerR 21/2009, Anm. 6.
- Ders.* Gemeinnützigkeitsrechtliche Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) – BMF-Schreiben v. 17.01.2012, jurisPR-SteuerR 08/2012, Anm. 1.
- Ders.* Leistungen des Vereins an seine Mitglieder – Vergütungen, Zuwendungen und steuerrechtliche „Stolperfallen“, NWB 2015, S. 2602–2609.
- Fischer, Daniel J./ Ihle, Jörg,* Satzungsgestaltung bei gemeinnützigen Stiftungen, DStR 2008, S. 1692–1698.
- Fischer, Peter* Fremdvergleich und Üblichkeit, DStZ 1997, S. 357–361.
- Ders.* Gegenwartsnahe und selbstlose Förderung der Allgemeinheit am Beispiel der Investitionsrücklage eines Familien-Segelsportclubs in Gründung, FR 2004, S. 147–149.
- Ders.* Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 – hier: Anmerkungen zu dem BMF-Schreiben vom 25.11.2008 (IV C 4-S 2121/07/0010, 2008/0656438) Anwendungsschreiben zu § 3 Nr. 26a EStG, jurisPR-SteuerR 2/2009, Anm. 4.
- Fischinger, Philipp S./ Richardi, Reinhard,* Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 2 – Recht der Schuldverhältnisse – §§ 611–613 (Dienstvertragsrecht 1), Berlin 2016, zitiert als: Bearbeiter, in: Staudinger 2016.
- Fleck, Hans-Joachim* Das Dienstverhältnis der Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer in der Rechtsprechung des BGH, WM, Sonderbeilage Nr. 3/1981, S. 1–23.

- Fleischer, Holger* Zur organschaftlichen Treuepflicht der Geschäftsleiter im Aktien- und GmbH-Recht, WM 2003, S. 1045–1058.
- Ders.* Zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung im Aktienrecht (Teil I), DStR 2005, S. 1279–1283.
- Ders.* Zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung im Aktienrecht (Teil II), DStR 2005, S. 1318–1323.
- Ders.* Das Mannesmann-Urteil des Bundesgerichtshofs: Eine aktienrechtliche Nachlese, DB 2006, S. 542–545.
- Ders.* Aufsichtsratsverantwortlichkeit für die Vorstandsvergütung und Unabhängigkeit der Vergütungsberater, BB 2010, S. 67–74.
- Fleischer, Holger/
Bauer, Leopold* Von Vorstandsbezügen, Flugreisen, Festschriften, Firmensponsoring und Festessen: Vorstands haftung für übermäßige Vergütung und „fringe benefits“, ZIP 2015, S. 1901–1911.
- Fleischer, Holger/
Goette, Wulf (Hrsg.)* Münchener Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbHG, Bd. 1: §§ 1–34, 2. Aufl., München 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: MüKo-GmbHG².
- Dies. (Hrsg.)* Münchener Kommentar zum Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbHG, Bd. 2: §§ 35–52, 2. Aufl., München 2016, zitiert als: Bearbeiter, in: MüKo-GmbHG².
- Flume, Werner* Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts – Erster Band/Zweiter Teil – Die Juristische Person, Berlin u.a. 1983.
- Frey, Bruno S./
Osterloh, Margit* Sanktionen oder Seelenmassage? – Motivationale Grundlagen der Unternehmensführung, DBW 57 (1997), S. 307–321.
- Fricke, Detlev* Ist das Erfordernis der „unmittelbaren“ Zweckverwirklichung im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht noch aufrechtzuerhalten?, Göttingen 1967, zugl.: Diss. Univ. Göttingen 1967.
- Frieling, Melanie/
Jedicke, Kathrin/
Schróder, Selden Peter* Die Versorgung durch Familienstiftungen – Untersuchung der Vorteilhaftigkeit von Gehaltszahlungen gegenüber Leistungen zur Erfüllung des Stiftungszwecks, DStZ 2013, S. 205–208.

- Fritsche, Stefan* Die Stiftungssatzung im Spannungsfeld zwischen Stifterfreiheit, Stiftungsautonomie und staatlicher Stiftungsaufsicht, ZSt 2009, S. 21–36.
- Frotscher, Gerrit* Verdeckte Gewinnausschüttung, DStJG 20 (1997), S. 205–249.
- Ders.* Tendenzen im Recht der Verdeckten Gewinnausschüttung, GmbHR 1998, S. 23–33.
- Gallner, Inken/
Mestwerdt, Wilhelm/
Nägele, Stefan (Hrsg.),* Kündigungsschutzrecht – Handkommentar, 5. Aufl., Baden-Baden 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: KSchR⁵.
- Gaukster, Anne* „Ehrenamtliche“ als Arbeitnehmer, KSzW 2014, S. 206–213.
- Geckle, Gerhard,* Gemeinnützigkeit und Vereinsbesteuerung: Das Ehrenamtsstärkungsgesetz gilt ab sofort!, ursprünglich abrufbar unter: <http://www.verein-aktuell.de/vereinsrecht-organisation-fuehrung/mitarbeit-ehrenamt/gemeinnuetzigkeit-und-vereinsbesteuerung-das-ehrenamtsstaerkungsgesetz-gilt-ab-sofort> (zuletzt abgerufen am 12.8.2013), zitiert als: Geckle, Ehrenamtsstärkungsgesetz.
- Gehling, Christian* Erfolgsorientierte Vergütung des Aufsichtsrats, ZIP 2005, S. 549–557.
- Geißler, Markus* Verdeckte Gewinnausschüttungen und Rückforderungsansprüche der GmbH, GmbHR 2003, S. 394–404.
- Gemeinhardt, Gretchen/
Werner, Steve,* Nonprofit Salaries: What Are You Paying For?, Nonprofit World 13 (1995), S. 52–54.
- Geserich, Stephan* Angemessenheit der Aufwendungen gemeinnütziger Körperschaften für Verwaltung und Spendenwerbung, DStR 2001, S. 604–607.
- Gitter, Wolfgang* Die Übertragbarkeit arbeitsrechtlicher Haftungsgrundsätze auf ehrenamtlich Tätige, in: Hönn, Günther (Hrsg.), Festschrift für Alfons Kraft zum 70. Geburtstag, Neuwied 1998, S. 101, zitiert als: Gitter, in: FS Kraft.
- Goette, Wulf* Das Organverhältnis des GmbH-Geschäftsführers in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs, DStR 1998, S. 938–943.

- Goette, Wulf/
Habersack, Mathias/
Kalss, Susanne (Hrsg.),* Münchener Kommentar zum Aktiengesetz,
Bd. 2: §§ 76–117 – MitbestG – DrittelbG,
4. Aufl., München 2014, zitiert als: Bearbeiter,
in: MüKo-AktG⁴.
- Dies. (Hrsg.)* Münchener Kommentar zum Aktiengesetz,
Bd. 1: §§ 1–75, 4. Aufl., München 2016, zitiert
als: Bearbeiter, in: MüKo-AktG⁴.
- Dies. (Hrsg.)* Münchener Kommentar zum Aktiengesetz,
Bd. 4: §§ 179–277, 4. Aufl., München 2016, zi-
tiert als: Bearbeiter, in: MüKo-AktG⁴.
- Gosch, Dietmar* Der BFH und der Fremdvergleich, DSz 1997,
S. 1–10.
- Ders. (Hrsg.)* Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, 3. Aufl.,
München 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: Gosch
KStG³.
- Gosch, Dietmar/
Beermann, Albert/
Hoyer, Andreas* Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung
(Kommentar), Bonn u.a. 2017, zitiert als: Bear-
beiter, in: Beermann/Gosch.
- Götz, Franziska* Opusculum Nr. 91, Der Einsatz von ehrenamtli-
chen Mitarbeitern in deutschen Museen, Berlin
2016.
- Grabau, Fritz-René* Die gemeinnützige GmbH im Steuerrecht, DSzR
1994, S. 1032–1036.
- Graewe, Daniel,* Schadensersatzpflicht des Stiftungsvorstands:
Handlungsempfehlungen unter Berücksichtigung
der neuesten Rechtsprechung, ZStV 2014,
S. 103–106.
- Graffe Ingo* Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes, in:
Hüttemann, Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law
Yearbook 2012/2013, Hamburg 2013, S. 159–
173, zitiert als: Graffe NPLY 2012/2013.
- Grambow, Tobias* Organe von Vereinen und Stiftungen – Organ-
stellung und Anstellungsverhältnis, München
2011.
- Ders.* Mindestlohn für Vereine und Stiftungen, ZStV
2015, S. 81–87.
- Gray, Samuel R./
Benson, Philip G.* Determinants of Executive Compensation in
Small Business Development Centers, Nonprofit
Management and Leadership 13 (2003), S. 213–
227.

- Griep, Heinrich* Wird der wirtschaftliche Verein noch gebraucht?, ZStV 2013, S. 24–26.
- Grobys, Marcel/
Glanz, Peter* Kopplungsklauseln in Geschäftsführerverträgen, NJW-Spezial 2007, S. 129–130.
- Grunewald, Barbara/
Maier-Reimer, Georg/
Westermann, Harm P.
(Hrsg.),* Erman Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, Bd. I, 15. Aufl., Köln 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Erman¹⁵.
- Haaf, Philipp* Konsilleistungen wider die Unmittelbarkeit im Gemeinnützigkeitsrecht? Erlösausweitung durch Konsilleistungen im Lichte der Steuerrechtsprechung, DStR 2012, S. 159–163.
- Haber, Jeffry R.* Bonus: Not a Dirty Word, Nonprofit World 13 (2/1995), S. 49–53.
- Habermann, Norbert/
Weick, Günter* Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 1 – Allgemeiner Teil – §§ 21–79 (Allgemeiner Teil 2), Berlin 2005, zitiert als: Bearbeiter, in: Staudinger²⁰⁰⁵.
- Hakert, Anka* Die gGmbH als Instrument der Vermögensnachfolge? – Anmerkung zu Leisner, Kunst und das Dilemma – Stiftung oder gemeinnützige GmbH?, Stiftungsmanagement II/2012 (Hrsg.: BWBank), S. 16, npoR 2013, S. 117–120.
- Hamdan, Marwan* Finanzielle Zuwendungen an den Vorstand, MDR 2015, S. 374–376.
- Hämmerlein, Hans* Gemeinnützigkeit ohne Gesetz – WGG-Reform durch WGG-Aufhebung, FWW 1988, S. 213–217.
- Handy, Femida/
Katz, Eliakim* The Wage Differential between Nonprofit Institutions and Corporations: Getting More by Paying Less?, Journal of Comparative Economics 26 (1998), S. 246–261.
- Happ, Annette* Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen (Bucerius Law School), Bd. II/4: Stifterwille und Zweckänderung, Köln 2007, zugl.: Diss. Bucerius Law School Hamburg 2007.
- Hauser (jch.), Jan* Stiftungen leiden unter niedrigen Zinsen, FAZ v. 10.2.2015, Nr. 34, S. 18.

- Heidner, Hans-Hermann* (u.a.) Umsatzsteuergesetz – Kommentar, 16. Aufl., München 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Bunjes-UStG¹⁶.
- Helmig, Bernd/Purtschert, Robert* VMI-Forschungsreihe, Bd. 2: Gehaltsstudie 2006 – Vergütung von Führungskräften in Non-profit-Organisationen, Freiburg (CH) 2006.
- Henssler, Martin* Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 5/2: Schuldrecht – Besonderer Teil III/2 – §§ 651a–704, 7. Aufl., München 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: MüKo-BGB⁷.
- Henssler, Martin/Krüger, Wolfgang* Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 4: Schuldrecht – Besonderer Teil II – §§ 535–630, 7. Aufl., München 2016, zitiert als: Bearbeiter, in: MüKo-BGB⁷.
- Herbert, Ulrich* Die Mittel- und Vermögensbindung gemeinnütziger Körperschaften, BB 1991, S. 178–190.
- Herfurth, Rudolf/Dehesselles, Thomas* Angemessenheit der Organbezüge (Teil 1), S&S 1/2000, S. 22–23.
- Dies.* Angemessenheit der Organbezüge (Teil 2), S&S 2/2000, S. 17–18.
- Herlinghaus, Andreas* BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Jahr 2002, GmbHR 2003, S. 373–388.
- Hess, Harald* (u.a.) BetrVG – Kommentar, 10. Aufl., Köln 2018, zitiert als: Bearbeiter, in: H/W/G/N/R/H-BetrVG¹⁰.
- Heuermann, Bernd/Brandis, Peter* Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz – Kommentar, 139. Aufl., München 2018, zitiert als: Bearbeiter, in: Blümich¹³⁹.
- Hey, Johanna* Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, zugl.: Habil. Univ. Köln 2001.
- Hirte, Heribert/Mülbert, Peter O./Roth, Markus (Hrsg.)* Aktiengesetz – Großkommentar, Bd. 4/1: §§ 76–91, 5. Aufl., Berlin 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: Großkomm AktG⁵.
- Hirte, Heribert/Mülbert, Peter O./Roth, Markus (Hrsg.)* Aktiengesetz – Großkommentar, Bd. 4/2: §§ 92–94, 5. Aufl., Berlin 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: Großkomm AktG⁵.
- Höfer, Reinhold* Pensionsrückstellungen und angemessenes Versorgungsniveau, BB 1996, S. 41–45.

- Hoffmann-Becking, Michael* Gesetz zur „kleinen AG“ – unwesentliche Randkorrekturen oder grundlegende Reform?, ZIP 1995, S. 1–10.
- Ders.* Gestaltungsmöglichkeiten bei Anreizsystemen, NZG 1999, S. 797–804.
- Ders.* Rechtliche Anmerkungen zur Vorstands- und Aufsichtsratsvergütung, ZHR 169 (2005), S. 155–180.
- Ders.* Vorstandsvergütung nach Mannesmann, NZG 2006, S. 127–131.
- Hofmeister, Ferdinand* Tendenzen der aktuellen BFH-Rechtsprechung zum Gemeinnützigkeitsrecht, DStZ 1999, S. 545–551.
- Ders.* Wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Organisationen – Freiheiten und Grenzen, DStJG 26 (2003), S. 159–176.
- Holland, Ludger* Kooperationen zwischen gemeinnützigen Organisationen – Neues zur Hilfsperson, DStR 2010, S. 2057–2060.
- v. Holt, Thomas/Koch, Christian,* Gemeinnützige GmbH, München 2005.
- Dies.* Gemeinnützige GmbH, 3. Aufl., München 2015.
- Honig, Gerhart/Knörr, Matthias (Hrsg.)* Handwerksordnung mit Berufsausbildungsrecht – Kommentar, 4. Aufl., München 2008, zitiert als: *Bearbeiter*, in: *Honig/Knörr-HwO*⁴.
- Honig, Gerhart/Knörr, Matthias/Thiel, Markus (Hrsg.)* Handwerksordnung mit Berufsausbildungsrecht – Kommentar, 5. Aufl., München 2017, zitiert als: *Bearbeiter*, in: *Honig/Knörr/Thiel-HwO*⁵.
- Hopt, Klaus J.* Corporate Governance in Nonprofit-Organisationen, in: *Hopt, Klaus J./von Hippel, Thomas/Walz, W. Rainer (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft*, Tübingen 2005, S. 243–258, zitiert als: *Hopt, NPO in RWG*.
- Ders.* The board of nonprofit organizations: some corporate governance thoughts from Europe, in: *Hopt, Klaus J./von Hippel, Thomas (Hrsg.), Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organizations*, Cambridge 2010, S. 531–563, zitiert als: *Hopt, Comp CG of NPO*.

- Hopt, Klaus J./
Wiedemann, Herbert
(Hrsg.)* Aktiengesetz – Großkommentar, Bd. 4: §§ 95–117, 4. Aufl., Berlin 2006, zitiert als: Bearbeiter, in: Großkomm AktG⁴.
- v. Hoyningen-Huene,
Gerrick/
Linck, Rüdiger/
Krause, Rüdiger* Kündigungsschutzgesetz – Kommentar, 15. Aufl., München 2013, zitiert als: Bearbeiter, in: Hueck-KSchG¹⁵.
- Hromadka, Wolfgang/
Maschmann, Frank* Arbeitsrecht, Bd. 1: Individualarbeitsrecht, 6. Aufl., Berlin u.a. 2015.
- Hübschmann, Walter/
Hepp, Ernst/
Spitaler, Armin (Begr.),* Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Köln 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler.
- Hucke, Anja* Geschäftsführer – Unternehmensleiter oder Geleitete? – Eine empirische Untersuchung zur Gestaltung von Leistungsanreizen für Manager, AG 1994, S. 397–404.
- Hüffer, Uwe* Anm. zu BGH, Urt. v. 14.12.1987 (II ZR 53/87, Bremen) – WM 1988, 531, WuB, II L. § 27 BGB 1.88.
- Hüttemann, Rainer* Rechtsordnung und Steuerwesen, Bd. 13: Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Köln 1991, zugl.: Diss. Univ. Bonn 1990, zitiert als: Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung.
- Ders.* Zeitnahe Mittelverwendung und Erhaltung des Stiftungsvermögens nach zivilem Stiftungs- und steuerlichem Gemeinnützigkeitsrecht, in: v. Campenhausen, Axel Frhr. u.a. (Hrsg.), Deutsches Stiftungswesen 1988–98 – Wissenschaft und Praxis, Tübingen 2000, S. 191–213, zitiert als: Hüttemann, Dt. Stiftungswesen.
- Ders.* Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, DStJG 26 (2003), S. 49–75.
- Ders.* Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts, ZHR 167 (2003), S. 35–65.
- Ders.* Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Auswirkungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, DB 2007, S. 2053–2059.
- Ders.* Ehrenamt, Organvergütung und Gemeinnützigkeit, DB 2009, S. 1205–1209.

- Ders.* Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts, DB 2013, S. 774–779.
- Ders.* Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen?, in: Hüttemann, Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2012/2013, Hamburg 2013, S. 81–105, zitiert als: Hüttemann, NPLY 2012/13.
- Ders.* Stiftungsrecht – eine Skizze, BRJ 02/2014, S. 127–134.
- Ders.* Das Steuerrecht des Non Profit Sektors, KSzW 2014, S. 158–167.
- Ders.* Der geänderte Anwendungserlass zur Gemeinnützigkeit – BMF-Schreiben vom 31.1.2014, DB 2014, S. 442–448.
- Ders.* Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., Köln 2015, zitiert als: Hüttemann, Gemeinnützigkeit.
- Ders.* Rechtsfragen der sozialen Verantwortung von Vereinen und Stiftungen, DB 2016, S. 429–435.
- Ders.* Gemeinnützigkeitsrecht als organisationsbezogener Fördertatbestand – Funktion, Stand und Reformfragen, FR 2016, S. 969–975.
- Ders.* Anmerkungen zum geänderten Anwendungserlass zur Gemeinnützigkeit, DB 2016, S. 1338–1343.
- Ders.* Gemeinnützigkeitsrecht als Organisationsrecht des Dritten Sektors, in: Siekmann, Helmut (Hrsg.), Festschrift für Theodor Baums – zum siebzigsten Geburtstag, Bd. 1, Tübingen 2017, S. 623–639, zitiert als: Hüttemann, in: FS Baums.
- Hüttemann, Rainer/
Helios, Marcus* Zum grenzüberschreitenden Spendenabzug in Europa nach dem EuGH-Urteil vom 27.1.2009, Persche, DB 2009, S. 701–707.
- Hüttemann, Rainer/
Herzog, Rainer* Organhaftung bei Non Profit Organisationen, in: Walz, W. Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2006, Köln, Berlin und München 2007, S. 33–55, zitiert als: Hüttemann/Herzog, NPLY 2006.

- Hüttemann, Rainer/
Kampermann, Mathis* Anmerkung zu OLG Oldenburg, Urt.
v. 8.11.2013 – 6 U 50/13, npoR 2014, S. 143–
146.
- Hüttemann, Rainer/
Rawert, Peter* Der Modellentwurf eines Landesstiftungsgeset-
zes, ZIP 2002, S. 2019–2028.
- Dies.* Die notleidende Stiftung, ZIP 2013, S. 2136–
2147.
- Dies.* Eine Reform tut not – Zur Einsetzung einer
Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht, DB
38/2014, S. M5.
- Dies.* Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit
Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 1 –
Allgemeiner Teil – §§ 80–89 (Stiftungsrecht),
Berlin 2017, zitiert als: Bearbeiter, in:
Staudinger²⁰¹⁷.
- Hüttemann, Rainer/
Richter, Andreas/
Weitemeyer, Birgit
(Hrsg.)* Landesstiftungsrecht, Köln 2011, zitiert als:
Bearbeiter, in: LandesStiftR.
- Hüttemann, Rainer/
Schauhoff, Stephan,* Die „unmittelbare Gemeinnützigkeit“ – eine un-
mittelbare Gefahr für gemeinnützige Körper-
schaften, FR 2007, S. 1133–1139.
- IDW* IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Be-
sonderheiten der Rechnungslegung Spenden
sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21),
FN-IDW 2010, S. 201–210.
- Dass.* IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung:
Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS
HFA 5), FN-IDW 2014, S. 61–75.
- Igl, Gerhard/
Jachmann, Monika/
Eichenhofer, Eberhard* Ehrenamt und bürgerschaftlichen Engagement
im Recht – ein Ratgeber, Opladen 2002, zitiert
als: Igl/Jachmann/Eichenhofer, Ehrenamt.
- Dies.* Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftli-
chen Engagements – Zustand und Entwicklungs-
möglichkeiten, Bd. 5, Opladen 2002, zitiert als:
Igl/Jachmann/Eichenhofer, Rechtliche Rahmen-
bedingungen.
- Ihle, Jörg* Stiftungen als Instrument der Unternehmens-
und Vermögensnachfolge – Teil 2, RNotZ 2009,
S. 621–642.

- Ihrig, Hans-Christoph/
Schäfer, Carsten* Rechte und Pflichten des Vorstands, Köln 2014.
- Isensee, Josef* Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes – Gemeinnützigkeit als Bewährungsprobe des Steuerrechts vor der Verfassung, in: Maurer, Hartmut u.a. (Hrsg.), Das akzeptierte Grundgesetz – Festschrift für Günter Dürig zum 70. Geburtstag, München 1990, S. 33–65, zitiert als: Isensee, in: FS Dürig.
- Isensee, Josef/
Kirchhof, Paul (Hrsg.)* Aufgaben des Staates, Bd. IV, 3. Aufl., Heidelberg 2006, zitiert als: Bearbeiter, in: HStR IV³.
- Jäger, Urs/
Beyes, Timon* Leistungsorientierte Vergütung in Nonprofit-Organisationen?, ZfP 2007, S. 62–69.
- Jakob, Dominique* Jus Privatum – Beiträge zum Privatrecht, Bd. 111: Schutz der Stiftung – Die Stiftung und ihre Rechtsverhältnisse im Widerstreit der Interessen, Tübingen 2006, zugl.: Habil. LMU München 2005/2006.
- Ders.* Der Kommissionsvorschlag für eine Europäische Stiftung (Fundatio Europaea). Streifzug durch eine europäische Kulissenlandschaft?, npoR 2013, S. 1–5.
- Jakob, Dominique/
Uhl, Matthias* Der Swiss Foundation Code und seine bisherige Rezeption im Stiftungswesen, AJP 2015, S. 279–292.
- Jansen, Rudolf* Verlust der Gemeinnützigkeit bei Verstoß gegen die Rechtsordnung, insbesondere bei Steuerverkürzungen?, FR 2002, S. 996–999.
- Janssen, Bernhard* Verdeckte Gewinnausschüttungen – Systematische Darstellung der Voraussetzungen und Auswirkungen, 8. Aufl., Herne, Berlin 2003, zitiert als: Janssen, vGA (8. Aufl.)
- Ders.* Die verdeckte Gewinnausschüttung – Überblick über die Voraussetzungen und Rechtsfolgen, NWB 2008 Fach 4, S. 5239.
- Ders.* Verdeckte Gewinnausschüttungen – Handbuch für den Praktiker, 11. Aufl., Herne, Berlin 2013, zitiert als: Janssen, vGA.
- Janzen, Dietmar* Vorzeitige Beendigung von Vorstandsamt und -vertrag, NZG 2003, S. 468–475.

- Jarass, Hans/
Pieroth, Bodo* Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland – Kommentar, 14. Aufl., München 2016, zitiert als: Bearbeiter, in: Jarass/Pieroth¹⁴.
- Jochum, Heike* Grundfragen des Steuerrechts, Tübingen 2012.
- Jost, Werner F.* Bildung freier Rücklagen durch gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften zur Erhaltung ihrer Leistungskraft, DB 1986, S. 1593–1597.
- Ders.* Ausgewählte Aspekte der gemeinnützigen GmbH, in: Poll, Jens (Hrsg.), Bilanzierung und Besteuerung der Unternehmen – Festschrift für Herbert Brönnner zum 70. Geburtstag, Stuttgart 2000, S. 179–214, zitiert als: W. F. Jost, in: FS Brönnner.
- Kampermann, Mathis* Anmerkung zu FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 21.12.2016 (3 K 272/13), npoR 2017, S. 271–274.
- Kennedy, Craig/
Rumberg, Dirk/
Then, Volker* Die Organisation von Stiftungen: Personalentwicklung und Ressourcenmanagement, in: Stiftung, Bertelsmann (Hrsg.), Handbuch Stiftungen: Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, Wiesbaden 1998, S. 423–473, zitiert als: Kennedy/Rumberg/Then, Hdb Stiftungen.
- Kersting, Christian* Die Kontrolle des Stiftungsvorstands durch Stifter und Destinatäre, in: Walz, W. Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2006, Köln, Berlin und München 2007, S. 57–73, zitiert als: Kersting, NPLY 2006.
- Kirchhain, Christian* Gemeinnützige Familienstiftung, Frankfurt am Main 2006, zugl.: Diss. Univ. Osnabrück 2006.
- Ders.* Privatnützige Zuwendungen gemeinnütziger Körperschaften, FR 2011, S. 640–648.
- Ders.* Zum maßgeblichen Zeitpunkt für die gemeinnützigkeitsrechtliche Beurteilung einer Mittel(fehl)-verwendung – Dargestellt am Beispiel der Gewährung und Besicherung von Darlehen, DStR 2012, S. 2313–2318.
- Ders.* Neue Verwaltungsrichtlinien für NPOs – Der neue Anwendungserlass zur Abgabenordnung im Lichte des Ehrenamtsstärkungsgesetz, DStR 2014, S. 289–296.

- Ders.* Wie viel Gewinn nötig, wie viel möglich? – Leistungsbeziehungen gemeinnütziger Unternehmen und Konzerne auf dem Prüfstand, DB 2014, S. 1831–1838.
- Ders.* Der neue Anwendungserlass zur AO: neue Herausforderungen für gemeinnützige Körperschaften, DStR 2016, S. 505–511.
- Klein, Franz/
Orlopp, Gerd (Begr.)* Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht, 13. Aufl., München 2016, zitiert als: Bearbeiter, in: Klein-AO¹³.
- Knobbe-Keuk, Brigitte* Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993.
- Knoop, Anja* Gewinnausschüttungen im gemeinnützigen Konzern – Zugleich Stellungnahme zu den BMF-Schreiben vom 10.11.2005 und 12.1.2006, DStR 2006, S. 1263–1266.
- Koch, Hans-Joachim/
Rüßmann, Helmut* Juristische Begründungslehre – Eine Einführung in die Grundprobleme der Rechtswissenschaft, München 1982.
- Koch, Jens* Beck'sche Kurz-Kommentare, Bd. 53: Aktiengesetz, 12. Aufl., München 2016, zitiert als: Bearbeiter, in: Hüffer/Koch¹².
- Ders.* Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., München 2017.
- Koch, Karl/
Scholtz, Rolf-Detlev
(Hrsg.),* Abgabenordnung – AO Kommentar, 5. Aufl., Köln u.a. 1996, zitiert als: Bearbeiter, in: Koch/Scholtz⁵.
- Köcher, Renate/
Bruttel, Oliver/
Schweinsberg, Klaus* Stiftungen im Spiegel der öffentlichen Meinung – Ergebnisse einer repräsentativen Bevölkerungsbefragung, Hamburg 2013.
- Koenig, Ulrich (Hrsg.)* Abgabenordnung – Kommentar, 3. Aufl., München 2014, zitiert als: Bearbeiter, in: Koenig-AO³.
- Kohlhepp, Ralf* Verdeckte Gewinnausschüttung – Erkennen, Gestalten, Vermeiden, Wiesbaden 2008.
- Ders.* Überblick über die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Zeitraum 2013/2014, DB 2014, S. 2910–2923.

- Kolbe, Stefan* Die ertragsteuerliche Behandlung von Auslagenersatz, Aufwandsersatz und Vergütungen an Vorstandsmitglieder eines gemeinnützigen Vereines, DStR 2009, S. 2465–2469.
- Körner, Marita* Die Angemessenheit von Vorstandsbezügen in § 87 AktG – Eine unbeachtete Vorschrift?, NJW 2004, S. 2697–2702.
- Kort, Michael* Das ‚Mannesmann‘-Urteil im Lichte von § 87 AktG, NJW 2005, S. 333–336.
- Ders.* Zivilrechtliche Folgen unangemessen hoher Vorstandsvergütung – eine Mannesmann Spätlese, DStR 2007, S. 1127–1133.
- Ders.* Rechtsfragen der Höhe und Zusammensetzung der Vergütung von Mitgliedern des Aufsichtsrats einer AG, in: Kindler, Peter u.a. (Hrsg.), Festschrift für Uwe Hüffer zum 70. Geburtstag, München 2010, S. 483–500, zitiert als: Kort, in: FS Hüffer.
- Köster, Thomas* Bindende Mustersatzungen für gemeinnützige Körperschaften?, DStZ 2010, S. 166–169.
- Kramarsch, Michael* Organvergütung, ZHR 169 (2005), S. 112–123.
- Krause, Nils/
Thiele, Dominic* Die Reichweite der Stifterfreiheit bei der Anerkennung von Stiftungen, in: Hüttemann, Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2007, Köln und München 2008, S. 133–147, zitiert als: Krause/Thiele, NPLY 2007.
- Kreikebohm, Ralf
(Hrsg.)* Sozialgesetzbuch – Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung – SGB IV – Kommentar, 2. Aufl., München 2014, zitiert als: Bearbeiter, in: Kreikebohm-SGB IV².
- Ders. (Hrsg.)* Sozialgesetzbuch – Gesetzliche Rentenversicherung – SGB VI – Kommentar, 5. Aufl., München 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Kreikebohm-SGB VI⁵.
- Kremer, Dennis* Stiftungen in großer Not – Die niedrigen Zinsen setzen Deutschlands Stiftungen zu: Es geht ihnen so schlecht wie nie. Die ersten geben bereits auf. FAS v. 3.5.2015, Nr. 18, S. 34–35.
- Kreßel, Eckhard* Derzeitige und künftige Bedeutung der Abfindung, NZA 1997, S. 1138–1144.

- Krieger, Gerd* Abhandlungen zum deutschen und europäischen Handels- und Wirtschaftsrecht, Bd. 33: Personalentscheidungen des Aufsichtsrats, Köln u.a. 1981, zugl.: Diss. Univ. Bonn 1980.
- Krieger, Gerd/
Schneider, Uwe H.
(Hrsg.)* Handbuch Managerhaftung, 2. Aufl., Köln 2010, zitiert als: Bearbeiter, in: Hdb Managerhaftung².
- Dies.* Handbuch Managerhaftung, 3. Aufl., Köln 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Hdb Managerhaftung³.
- Krimmer, Holger* Die Engagementelite – Zur Rekrutierung ehrenamtlicher Führungskräfte in gemeinnützigen Organisationen, Münster 2011, zugl.: Diss. phil. Univ. Münster 2010.
- Krimmer, Holger
(u.a.)* Transparenz im Dritten Sektor – Eine wissenschaftliche Bestandsaufnahme, Hamburg 2014.
- Kronawitter, Martin* Die Mittelverwendung bei gemeinnützigen Körperschaften, ZKF 2016, S. 145–153.
- Krönes, Gerhard V.* Leistungsorientierte Mitarbeitervergütung in NPO, VM 3/2004, S. 32–45.
- Kühner, Christian* Bonner Schriften zum Steuer-, Finanz- und Unternehmensrecht, Bd. 6: Die Steuerbefreiung der Berufsverbände – Anforderungen an Geschäftsführung und Satzung und analoge Anwendung der Gemeinnützigkeitsregeln, Münster 2008, zugl.: Diss. Univ. Bonn 2008.
- Kümpel, Andreas* Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung bei steuerbegünstigten (gemeinnützigen) Körperschaften, DStR 2001, S. 152–158.
- Ders.* Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen gemeinnützigen Körperschaften, FR 2014, S. 51–56.
- Ders.* Duplik zu „Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen gemeinnützigen Körperschaften“, FR 2014, S. 513–516.
- Küstermann, Burkhard* Aktuelle Rechtsprechung: Vergütung im Stiftungswesen, S&S 6/2017, S. 33.
- Lang, Joachim* Zur steuerlichen Förderung gemeinnütziger Körperschaften, DStZ 1988, S. 18–31.

- Lang, Joachim/
Seer, Roman* Der Betriebsausgabenabzug im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gemeinnütziger Körperschaften, FR 1994, S. 521–535.
- Langner, Sören* Die aktuelle Rechtsprechung zu § 623 BGB bei der Bestellung von Arbeitnehmern zu Organmitgliedern, DStR 2007, S. 535–539.
- Larenz, Karl/
Canaris, Claus-Wilhelm* Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., Berlin, Heidelberg und New York 1995.
- Läsker, Kristina* Das Deutschland der Stifter, SZ v. 24. 5. 2014, Nr. 119, S. 25.
- Leisner-Egensperger,
Anna* Die Selbstlosigkeit im Gemeinnützigkeitsrecht – Begriff – Systematik – Einzelprobleme, DStZ 2008, S. 292–300.
- Leßmann, Per* Schriften des Instituts für deutsches und internationales Recht des Spar-, Giro- und Kreditwesens an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz, Bd. 169: Abfindungsvereinbarungen mit Organmitgliedern deutscher Kapitalgesellschaften, Berlin 2006, zugl.: Diss. Univ. Darmstadt 2005.
- Leuering, Dieter* Vorstands- und Aufsichtsratsvergütung in der geänderten Aktionärsrechterichtlinie, NZG 2017, S. 646–651.
- Leuner, Rolf/
Dumser, Klaus* Gemeinnützigkeit: Steueroptimale Gestaltung von Mitarbeiterbeteiligungen, BB 2006, S. 1993–1999.
- Ley, Ursula* Rücklagenbildung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln gemeinnütziger Körperschaften, BB 1999, S. 626–634.
- Liermann, Hans* Handbuch des Stiftungsrechts, Bd. 1: Geschichte des Stiftungsrechts, Tübingen 1963.
- Lingemann, Stefan* Angemessenheit der Vorstandsvergütung – Das VorstAG ist in Kraft, BB 2009, S. 1918–1924.
- Löhr, Julia* Piëch hat wieder was zu lachen, FAZ v. 22.4.2015, Nr. 93, S. 22.
- Loidl, Volker* Rechtsfragen der Handelsgesellschaften, Bd. 26: Die GmbH ohne erwerbswirtschaftliche Zielsetzung, Köln 1970, zugl.: Diss. Univ. Mannheim 1969.

- van Look, Frank* Anm. zu BGH, Urt. v. 21. Januar 1991 (II ZR 144/90, Düsseldorf) – WM 1991, 804, WuB 1991, II L. § 27 BGB 1.91.
- Lorenz, Stephan* Münchener Universitätschriften – Reihe der Juristischen Fakultät, Bd. 131: Der Schutz vor dem unerwünschten Vertrag, München 1997, zugl.: Habil. LMU München 1996/97.
- Löwisch, Manfred/
Caspers, Georg/
Klumpp, Steffen* Arbeitsrecht – Ein Studienbuch, 11. Aufl., München 2017.
- Loyal, Florian* Die „entgeltliche“ Geschäftsführung ohne Auftrag – Grundlagen und Grenzen eines außervertraglichen Leistungsaustauschs, Tübingen 2011, zugl.: Diss. Univ. Tübingen 2011.
- Lücke, Oliver* Die Angemessenheit von Vorstandsbezügen – Der erste unbestimmbare unbestimmte Rechtsbegriff, NZG 2005, S. 692–697.
- Lunk, Stefan/
Rawert, Peter* Bestellung, Abberufung, Anstellung und Kündigung von Stiftungsvorständen, in: Kötz, Hein u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, Köln 2002, S. 91–106, zitiert als: Lunk/Rawert, NPLY 2001.
- Lunk, Stefan/
Stolz, Daniel* Die Bezüge des GmbH-Geschäftsführers in der Krise – Auswirkungen des Gesetzes zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung (VorstAG) auf die GmbH, NZA 2010, S. 121–128.
- Lutter, Marcus* Ehrenämter im Aktien- und GmbH-Recht, ZIP 1984, S. 645–654.
- Ders.* Aktienrechtliche Aspekte der angemessenen Vorstandsvergütung, ZIP 2006, S. 733–737.
- Lutter, Marcus/
Krieger, Gerd/
Verse, Dirk A.* Rechte und Pflichten des Aufsichtsrats, 6. Aufl., Köln 2014.
- Maaßen, Wolfgang* Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des Steuerrechts – Zur Grundlegung einer steuerrechtlichen Hermeneutik, Berlin 1977.
- Manteuel, Evelin* Anm. zu BMF-Schreiben vom 25.11.2008, S&S 1/2009, S. 40–41.
- Dies.* Anm. zu BMF-Schreiben vom 09.03.2009 (IV C 4 – S 2121/07/0010), S&S 2/2009, S. 41–42.

- Dies.* Anm. zu BMF-Schreiben vom 22.4.2009 (IV C 4 – S – 2121/07/0010), S&S 3/2009, S. 52.
- Marburger, Horst* Ehrenamtlich Tätige als Versicherte der gesetzlichen Unfallversicherung, BPUVZ 2012, S. 244–249.
- Märkle, Rudi W./
Alber, Matthias* Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 12. Aufl., Stuttgart 2008.
- Martens, Jörg* Schriften zum Steuerrecht, Bd. 34: Die Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten im Amateursport, Berlin 1989, zugl.: Diss. Univ. Kiel 1988.
- Martens, Klaus-Peter* Die Vorstandsvergütung auf dem Prüfstand, ZHR 169 (2005), S. 124–154.
- Ders.* Rechtliche Rahmenbedingungen der Vorstandsvergütung, in: Kindler, Peter u.a. (Hrsg.), Festschrift für Uwe Hüffer zum 70. Geburtstag, München 2010, S. 647–662, zitiert als: K.-P. Martens, in: FS Hüffer.
- Maurer, Hartmut/
Waldhoff, Christian* Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Aufl., München 2017.
- Mecking, Christoph* Regelungsbedarf bei Organvergütung – Für Aufwandsentschädigungen wird Satzungsbestimmung gefordert, S&S 4/2009, S. 43–44.
- Ders.* Das Recht der Vergütung, in: Sandberg, Berit (Hrsg.), Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt – Die Vergütungsstudie 2014, Essen 2015, S. 17–48, zitiert als: Mecking, Vergütungsstudie 2014.
- Ders.* Mustersatzungen (Teil 13), Begünstigungsverbot – Vergütung – Ehrenamt, SB 2017, S. 140–143.
- Menges, Evelyne* Amt aus Ehre? – Rechtliche Aspekte zum Ehrenamt, S&S (Rote Seiten) 2/2000, S. 1–11.
- Dies.* Trägerschaft für Kindergärten und Kindertagesstätten in der Rechtsform des e.V. unzulässig – Anmerkung zu KG, Beschluss vom 18.01.2011, Az. 25 W 14/10, ZStV 2012, S. 62–64.
- Mertens, Hans-Joachim/
Cahn, Andreas* Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, Bd. 2/1: §§ 76–94 AktG, 3. Aufl., Köln 2010, zitiert als: Bearbeiter, in: KK-AktG³.

- Dies.* Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, Bd. 2/2: §§ 95–117 AktG, 3. Aufl., Köln 2013, zitiert als: Bearbeiter, in: KK-AktG³.
- Meyer, André* Abhandlungen zum deutschen und europäischen Handels- und Wirtschaftsrecht, Bd. 156: Der Grundsatz der unbeschränkten Verbandsmitgliederhaftung, Köln 2006, zugl.: Diss. Univ. Osnabrück 2006, zitiert als: Meyer, Verbandsmitgliederhaftung.
- Ders.* Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem – zum zivilrechtlichen Ausgleich von Steuerfolgen, Köln 2013, zugl.: Habil. Univ. Bonn 2013, zitiert als: Meyer, Steuerl. Leistungsfähigkeitsprinzip.
- Meyn, Christian (u.a.)* Die Stiftung, 3. Aufl., Freiburg 2013, zitiert als: Bearbeiter, in: Meyn/Richter/Koss/Gollan³.
- Mohr, Randolph* Die Angemessenheit der Gesamtvergütung des GmbH-Geschäftsführers im Gesellschaftsrecht, GmbHR 2011, S. 402–407.
- Möller, Senta* Honorar und Aufwandsersatz im Ehrenamt, SteuerConsultant 08/2010, S. 22–24.
- Momberger, Benjamin* Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Bd. II/18: Social Entrepreneurship – im Spannungsfeld zwischen Gesellschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht, Hamburg 2015, zugl.: Diss. Univ. Bonn 2014/15.
- Mugdan, Benno (Hrsg.)* Die gesammten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich, Bd. 1: Einführungsgesetz und Allgemeiner Theil, Berlin 1899, zitiert als: Mugdan, Materialien Bd. 1.
- Ders. (Hrsg.)* Die gesammten Materialien zum Bürgerlichen Gesetzbuch für das Deutsche Reich, Bd. 1: Recht der Schuldverhältnisse, Berlin 1899, zitiert als: Mugdan, Materialien Bd. 2.
- Müller, Kaspar/
Zöbeli, Daniel* Die Honorierung der obersten Leitungsorgane von Nonprofit-Organisationen – eine Situationsanalyse und Diskussionsgrundlage (CEPS Forschung und Praxis – Bd. 5), Basel 2012.
- Müller, Welf* Verdeckte Gewinnausschüttungen im Zivil- und Steuerrecht, DStJG 17 (1994), S. 289–319.

- Müller-Glöge, Rudi/
Preis, Ulrich/
Schmidt, Ingrid* Erfurter Kommentar zum Arbeitsrecht, 18. Aufl., München 2018, zitiert als: Bearbeiter, in: *ErfK*¹⁸.
- Muscheler, Karlheinz* Satzungsdurchbrechung in der Stiftung, in: Kohl, Helmut u.a. (Hrsg.), *Zwischen Markt und Staat – Gedächtnisschrift für Rainer Walz*, Köln, München 2008, S. 451–464, zitiert als: Muscheler, GS Walz.
- Ders.* Stiftungsrecht, 2. Aufl., Baden-Baden 2011.
- Nachrichten & Vermischtes (Redaktion)* S&S 05/2013, S. 49–50.
- Neumann, Ralf* VGA und verdeckte Einlagen, 2. Aufl., Köln 2006.
- Niehues, Karl* Gehaltstarife für GmbH-Geschäftsführer?, *DStR* 1995, S. 1576–1577.
- Niehus, Ulrich/
Wilke, Helmuth* Verdeckte Gewinnausschüttungen, *SteuerStud* 2009, S. 357–363.
- Nowotny, Christian* Rechtliche Gestaltungsformen für NPOs, in: Simsa, Ruth/Meyer, Michael/Badelt, Christoph (Hrsg.), *Handbuch der Nonprofit-Organisation – Strukturen und Management*, 5. Aufl., Stuttgart 2013, S. 183–204, zitiert als: Nowotny, Hdb. NPO.
- Oberbeck, Petra/
Winheller, Stefan* Die gemeinnützige Unternehmergeellschaft – Die Pflichtrücklage nach § 5a GmbHG als Stolperstein?, *DStR* 2009, S. 516–519.
- Oberhuber, Nadine* Die große Not der Stifter, *FAS* v. 21.9.2014, Nr. 38, S. 35.
- Offerhaus, Klaus* Die Besteuerung von Arbeitgeber-Leistungen anlässlich des Ausscheidens von Vorstandsmitgliedern aus ihrem Dienstverhältnis, in: Förtschle, Gerhart/Kaiser, Klaus/Moxter, Adolf (Hrsg.), *Rechenschaftslegung im Wandel – Festschrift für Wolfgang Dieter Budde*, München 1995, S. 465–482, zitiert als: Offerhaus, in: FS Budde.
- Oppenländer, Steffen* Steuerfragen der Wirtschaft, Bd. 20: Verdeckte Gewinnausschüttung – Systematik und Stellung des § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften, Köln 2004, zugl.: Diss. Univ. Bonn 2003.

- Orth, Jan F.* Entlastung ehrenamtlicher Vereinsvorstände durch § 31a BGB, SpuRt 2010, S. 2–4.
- Orth, Manfred* Outsourcing durch gemeinnützige Einrichtungen, S&S (Rote Seiten) 5/1999, S. 1–23.
- Ders.* Finanzierung und Mittelverwendung gemeinnütziger Organisationen, DStJG 26 (2003), S. 177–228.
- Oster, Sharon M.* Executive Compensation in the Nonprofit Sector, Nonprofit Management and Leadership 8 (1998), S. 207–221.
- Osterloh, Lerke* Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze, Baden-Baden 1992, zugl.: Habil. FU Berlin 1988/89.
- Otto, Dirk-Ulrich* Handbuch zum Vereinsrecht, 11. Aufl., Köln 2016, zitiert als: Stöber/Otto.
- Palandt, Otto (Begr.)* Beck'sche Kurz-Kommentare, Bd. 7: Bürgerliches Gesetzbuch – Kommentar, 77. Aufl., München 2018, zitiert als: Bearbeiter, in: Palandt⁷⁷.
- Pankoke, Eckhart* Stiftung und Ehrenamt, in: Stiftung, Bertelsmann (Hrsg.), Handbuch Stiftungen: Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, Wiesbaden 1998, S. 637–670, zitiert als: Pankoke, Hdb Stiftungen.
- Pel, Uwe* Die verdeckte Gewinnausschüttung der Nichtkapitalgesellschaften im Wandel von Rechtsprechung und Gesetzgebung bis zum BFH-Urteil vom 7.8.2002 I R 2/02, DB 2004, S. 1065–1070.
- Peltzer, Martin* Wider den „greed“ – Betrachtungen zu §§ 86 und 87 AktG, in: Schneider, Uwe H. u.a. (Hrsg.), Festschrift für Markus Lutter zum 70. Geburtstag – Deutsches und europäisches Gesellschafts-, Konzern- und Kapitalmarktrecht, Köln 2000, S. 571–586, zitiert als: Peltzer, in: FS Lutter.
- Petzschke, Lydia* Ehrenamt und Rechtsordnung, Berlin 2004, zugl.: Diss. Univ. Jena 2003.
- Pezzer, Heinz-Jürgen* Die verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaftsteuerrecht – Erfassung, Voraussetzungen, Rechtsfolgen, Rückgängigmachung, Köln 1986.

- Ders.* Zur Dogmatik der verdeckten Gewinnausschüttung – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 6.12.1995, FR 1996, S. 379–380.
- Piper, Bernd* Die Haftung von ehrenamtlich tätigen Organen und § 31a BGB – Anwendungsbereich und Regelungsgehalt der Vorschrift, WM 2011, S. 2211–2216.
- Poldrack, Clemens J./
Schreier, Christian* Aktuelle Zahlen und Thesen zum deutschen Stiftungswesen, in: Institut, Maecenata (Hrsg.), 6. Forschungsbericht: Statistiken zum deutschen Stiftungswesen 2013 (Opusculum Nr. 66), Berlin 2013, S. 7–22, zitiert als: Poldrack/Schreier, 6. Forschungsbericht: Statistiken zum deutschen Stiftungswesen 2013 (Opusculum Nr. 66).
- Priemer, Jana/
Labigne, Anaël/
Krimmer, Holger* Weniger Subsidiarität, mehr Wettbewerb in der Zivilgesellschaft? – ZiviZ-Finanzierungsstudie 2015, Essen 2016.
- Priester, Hans-Joachim* Nonprofit-GmbH – Satzungsgestaltung und Satzungsvollzug, GmbHR 1999, S. 149–157.
- Probst, Arno/
Theisen, Manuel R.* Vergütung des Vorstands und des Aufsichtsrats – Ergebnisse der 10. Panel-Befragung, Der Aufsichtsrat 2012, S. 66–68.
- Pruns, Matthias
(u.a.)* Die Stiftung in der Beraterpraxis, 4. Aufl., Bonn 2016, zitiert als: Bearbeiter, in: Schiffer-Beraterpraxis⁴.
- Raapke, Julius* Göttinger Schriften zum Wirtschaftsrecht, Bd. 3: Die Regulierung der Vergütung von Organmitgliedern und Angestellten im Aktien- und Kapitalmarktrecht, Frankfurt a. M. 2012, zugl.: Diss. Univ. Göttingen 2012.
- Raiser, Thomas/
Veil, Rüdiger* Recht der Kapitalgesellschaften, 6. Aufl., München 2015.
- Rapp, Marc Steffen/
Schuchardt, Hendrik/
Wolff, Michael* Vergütung deutscher Aufsichtsratsorgane 2014, Düsseldorf 2014.
- Rawert, Peter* Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale – Stiftungszweck, Stiftungsvermögen, Stiftungsorganisation, in: Hopt, Klaus J./Reuter, Dieter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln u.a. 2001, S. 109–137, zitiert als: Rawert, Stiftungsrecht in Europa.

- Ders.* Die juristische Person des Privatrechts als Stiftungsvorstand, in: Saenger, Ingo u.a. (Hrsg.), Gründen und Stiften – Festschrift zum 70. Geburtstag des Jenaer Gründungsdekans und Stiftungsrechtlers Olaf Werner, Baden-Baden 2009, S. 119–128, zitiert als: Rawert, in: FS Werner.
- Ders.* Öffnung der Stiftung für körperschaftliche Strukturen? – Der noch lebende Stifter und die Verfassung „seiner“ Stiftung, in: Hüttemann, Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2012/2013, Hamburg 2013, S. 51–61, zitiert als: Rawert, NPLY 2012/2013.
- Reimer, Ekkehart/
Waldhoff, Christian* Mitgliedervergünstigungen bei gemeinnützigen Körperschaften, FR 2002, S. 318–326.
- Reiß, Wolfram* Gesellschaftsrechtlich unzulässige Gewinnausschüttungen und ihre Rückabwicklung, StuW 1996, S. 337–355.
- Reuter, Dieter* Die Verfassung des Vereins gem. § 25 BGB – Inhalt, Folgen mangelnder Satzungsformigkeit, Besonderheiten im Fall des nichtrechtsfähigen Vereins, ZHR 148 (1984), S. 523–554.
- Ders.* Bestellung und Anstellung von Organmitgliedern im Körperschaftsrecht, in: Lieb, Manfred/Noack, Ulrich/Westermann, Harm Peter (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Zöllner – Zum 70. Geburtstag, Bd. I, Köln u.a. 1998, S. 487–502, zitiert als: Reuter, in: FS Zöllner.
- Ders.* Die Verbände in der Privatrechtsordnung, in: Heldrich, Andreas/Hopt, Klaus J. (Hrsg.), 50 Jahre Bundesgerichtshof – Festgabe aus der Wissenschaft, Handels- und Wirtschaftsrecht – Europäisches und Internationales Recht, Bd. 2, München 2000, S. 211–243, zitiert als: Reuter, BGH Festgabe.
- Ders.* Die Haftung des Stiftungsvorstands gegenüber der Stiftung, Dritten und dem Fiskus, in: Kötz, Hein u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2002, Köln 2003, S. 157–178, zitiert als: Reuter, NPLY 2002.
- Ders.* Das Verhältnis der Vereinsklassenabgrenzung zu den Grenzen wirtschaftlicher Betätigung nach Gemeinnützigkeitsrecht, NZG 2008, S. 881–887.

- Ders.* Zur Vereinsrechtsreform 2009, NZG 2009, S. 1368–1373.
- Ders.* Die Änderung der Stiftungssatzung, Die Stiftung 4 (2010), S. 49–67.
- Ders.* Der funktionale Stiftungsbegriff – ein Meilenstein in der stiftungsrechtlichen Diskussion?, in: Hüttemann, Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2010/2011, Hamburg 2011, S. 65–84, zitiert als: Reuter, NPLY 2010/2011.
- Ders.* Änderungen des Vereins- und Stiftungsrechts durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz, npoR 2013, S. 41–47.
- Ders.* Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks, in: Hüttemann, Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2012/2013, Hamburg 2013, S. 37–49, zitiert als: Reuter, NPLY 2012/2013.
- Richter, Andreas* Comparative Studies in Continental and Anglo-American Legal History, Bd. 23: Rechtsfähige Stiftung und Charitable Corporation, Berlin 2001, zugl.: Diss. Univ. Regensburg 2000.
- Ders.* Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl., München 2014, zitiert als: Bearbeiter, in: v. Campenhaußen/Richter⁴.
- Richter, Frederik/
Wünschel, David* Sind 700.000 Euro Jahresgehalt angemessen für den Leiter eines Diakoniewerks? (correctiv.org vom 21.7.2017), abrufbar unter: <https://correctiv.org/recherchen/wirtschaft/artikel/2017/07/21/sind-700000-euro-jahresgehalt-angemessen-fuer-den-leiter-eines-diakoniewerks/> (abgerufen am 31.12.2017), zitiert als: Richter/Wünschel, correctiv.org (21.7.2017).
- Richter, Gerd* Der Wertansatz von Pensionsverpflichtungen nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, BB 1986, S. 2162–2166.
- Richter, Wolfgang/
Werz, Ralf Stefan* Leistungsgerecht – Zur Vergütung der Mitglieder von Stiftungsorganen, S&S 4/2006, S. 23–25.
- Rieble, Volker* Gewerkschaftsnützige Leistungen an Betriebsräte, BB 2009, S. 1016–1022.

- Ritter, Gabriele* Vergütung von Stiftungsvorständen: An Satzungsänderungen führt kein Weg vorbei, SB 2013, S. 84–88.
- Röcken, Michael* Der Vereinszweck, ZStV 2013, S. 66–69.
- Ders.* Der Rücktritt des Vorstands, ZStV 2014, S. 236–240.
- Ders.* Entwicklung des Vereinsrechts – Aktuelle Rechtsprechung von Anfang 2016 bis Mitte 2017, MDR 2017, S. 1282–1286.
- Rödder, Thomas/
Herlinghaus, Andreas/
Neumann, Ralf (Hrsg.)* Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, Köln 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: Rödder/Herlinghaus/Neumann-KStG.
- Rohde, Andreas/
Engelsing, Lutz* GmbH-Musterverträge, Bd. 9: Gemeinnützige GmbH, 2. Aufl., Bonn 2010.
- Rolfs, Christian/
Otto, Klaus* Betriebsrentengesetz – Arbeits-, Zivil- und Steuerrecht – Kommentar, 6. Aufl., München 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: Blomeyer/Rolfs/Otto-BetrAVG⁶.
- Rösch, Cornelia
(u.a.)* Zur Reichweite des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht – Erwiderung und Replik zu dem Beitrag von Thiel und Eversberg, DB 2007 S. 191, DB 2007, S. 1434–1437.
- Roth, Gregor* Zur Haftung im Ehrenamt gemäß § 31a BGB, npoR 2010, S. 1–5.
- Rothemann, Leander* Schriftenreihe Steuerrecht in Forschung und Praxis, Bd. 87: Holdingstrukturen und Gemeinnützigkeitsrecht, Hamburg 2011, zugl.: Diss. Univ. Passau 2011.
- Röttsch, Franziska* Keine Krisenstimmung: Zahl der Stiftungen überschreitet 20.000er-Marke, ZStV 2014, S. 113–114.
- Rücker, Martin* Bonner Schriften zum Steuer-, Finanz- und Unternehmensrecht, Bd. 18: Die Vereinsklassenabgrenzung – Eine Standortbestimmung unter Berücksichtigung der Pfadabhängigkeit des (Gesellschafts-)Rechts, Berlin 2012, zugl.: Diss. Univ. Bonn 2011.

- Rudolphi, Hans-Joachim* Das Problem der sozialen Zweckverfehlung beim Spendenbetrug, in: Kohlmann, Günter (Hrsg.), Festschrift für Ulrich Klug zum 70. Geburtstag, Bd. 2, Köln 1983, S. 315–328, zitiert als: Rudolphi, in: FS Klug.
- Ryu, Paul K./
Silving, Helen* Was bedeutet die sogenannte „Relativität der Rechtsbegriffe“?, ASRP 1973, S. 57–86.
- Säcker, Franz Jürgen* Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 1: Allgemeiner Teil – §§ 1–240, ProstG, 5. Aufl., München 2006, zitiert als: Bearbeiter, in: MüKo-BGB⁵.
- Ders.* Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 1: Allgemeiner Teil – §§ 1–240, ProstG, AGG, 6. Aufl., München 2012, zitiert als: Bearbeiter, in: MüKo-BGB⁶.
- Ders.* Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 1: Allgemeiner Teil – §§ 1–240, ProstG, AGG, 7. Aufl., München 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: MüKo-BGB⁷.
- Saenger, Ingo* Die Rolle des Stifters in der Binnenverfassungsstruktur von Stiftungen, ZStV 2012, S. 94–102.
- Saenger, Ingo/
Veltmann, Till* Corporate Governance in Stiftungen, ZSt 2005, S. 67–74.
- Saenger, Ingo/
Al-Wraikat, Nadjia* Zivilrechtliche Neuregelungen aufgrund des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes, ZStV 2013, S. 128–132.
- Salaw-Hanslmaier, Stefanie* Nachfolgeprobleme beim ehrenamtlichen Vereinsvorstand – Die gemeinnützige GmbH als Alternative zur Trägerschaft von Kindergärten durch Vereine, ZStV 2012, S. 72–76.
- Sandberg, Berit* Ehre und Lohn machen keinen getreuen Stiftungsmanager – Zum Gap zwischen Motivationslagen und Anreizstrukturen, ZStV 2013, S. 97–101.
- Dies.* Die Vergütungsstudie 2014, in: Dies. (Hrsg.), Führungskräfte in Stiftungen zwischen Ehrenamt und Spitzengehalt – Die Vergütungsstudie 2014, Essen 2015, S. 49–139, zitiert als: Sandberg, Vergütungsstudie 2014.

- Sandberg, Berit/
Mecking, Christoph* Vergütungssysteme in Stiftungen: Personen-, funktions- oder leistungsorientiert?, ZSt 2008, S. 139–144.
- Dies.* Personalmanagement in Stiftungen, Bd. 1: Vergütung haupt- und ehrenamtlicher Führungskräfte in Stiftungen – Die Ergebnisse der Vergütungsstudie 2007, Essen 2008.
- Sandberg, Berit/
Schneider, Friedrich/
Voigt, Jasmin* Geschlechtsspezifische Entgeltunterschiede bei Führungskräften in Stiftungen – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, ZögU 2017, S. 177–198.
- Sandberg, Berit/
Graf Strachwitz, Rupert* Was ist Ehrenamt? – Ein Problemaufriss anhand einer empirischen Studie, ZStV 2015, S. 210–214.
- Schad, Hans-Joachim/
Eversberg, Horst* Bildung freier Rücklagen nach § 58 Nr. 7 AO, DB 1986, S. 2149–2155.
- Schauhoff, Stephan* Gemeinnützigkeitsrecht: Zum zulässigen Aufwand beim Spendensammeln, DStR 2002, S. 1694–1698.
- Ders.* Begründung und Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus, DStJG 26 (2003), S. 133–153.
- Ders. (Hrsg.)* Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., München 2010, zitiert als: Bearbeiter, in: Hdb Gemeinnützigkeit³.
- Ders.* Für ein europäisches Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht als Basis für eine europäische Zivilgesellschaft, npoR 2013, S. 128–130.
- Ders.* Was im Stiftungsrecht reformiert werden sollte, npoR 2016, S. 2–7.
- Schauhoff, Stephan/
Kirchhain, Christian* Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer – Zum Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes, FR 2013, S. 301–314.
- Dies.* Der wirtschaftlich tätige gemeinnützige Verein – Zur Auslegung des § 21 BGB, ZIP 2016, S. 1857–1866.
- Schaumburg, Harald
(Hrsg.)* Internationales Steuerrecht – Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 4. Aufl., Köln 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Schaumburg-IntStR.

- Scheffer, Simone* Altersversorgung von Ordensmitgliedern aus steuerrechtlicher Sicht, ZStV 2014, S. 154–156.
- v. Schenck, Kersten (Hrsg.)* Arbeitshandbuch für Aufsichtsratsmitglieder, 4. Aufl., München 2013, zitiert als: Bearbeiter, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.⁴.
- Schenke, Ralf P.* Die Rechtsfindung im Steuerrecht – Konstitutionalisierung, Europäisierung, Methodengesetzgebung, Tübingen 2007, zugl.: Habil. Univ. Freiburg 2004.
- Scher, Axel* Gemeinnützigkeitsrechtliche Aspekte in Holding-Strukturen, DStR 2003, S. 727–729.
- Schießl, Harald* Die Ausgliederung von Abteilungen aus Idealvereinen auf Kapitalgesellschaften – Umwandlungssteuerrechtliche und gemeinnützigkeitsrechtliche Fragen, DStZ 2007, S. 494–503.
- Schiffer, K. Jan* Stiftungsrat – das Kontrollorgan der Stiftung: Tätigkeit stellt hohe Anforderungen, SB 2016, S. 201–202.
- Ders.* Eine überzogene Vergütung ist keine Betriebsausgabe, BC 2017, S. 159–161.
- Schimke, Martin/Dauernheim, Jörg (Hrsg.)* Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 13. Aufl., Köln 2016, zitiert als: Reichert.
- Schlüter, Andreas* Die gemeinnützige GmbH (I) – Gründungsverfahren, Satzungsgestaltung und steuerliche Anerkennung, GmbHR 2002, S. 535–541.
- Ders.* Die gemeinnützige GmbH (II) – Gründungsverfahren, Satzungsgestaltung und steuerliche Anerkennung, GmbHR 2002, S. 578–584.
- Ders.* Schriften des Rechtszentrums für Europäische und Internationale Zusammenarbeit, Bd. 21: Stiftungsrecht zwischen Privatautonomie und Gemeinwohlbindung – ein Rechtsvergleich Deutschland, Frankreich, Italien, England, USA, München 2004, zugl.: Habil. Univ. Köln 2003.
- Schmidt, Alexander/Engelsing, Lutz* Zuordnung gemischt veranlasster Aufwendungen bei gemeinnützigen Organisationen und Berufsverbänden, NWB 2015, S. 2783–2786.

- Schmidt, Karsten* Der Subsidiaritätsgrundsatz im vereinsrechtlichen Konzessionssystem, NJW 1979, S. 2239–2240.
- Ders.* Der bürgerlich-rechtliche Verein mit wirtschaftlicher Tätigkeit, AcP 182 (1982), S. 1–59.
- Ders.* Zuständigkeit für Anstellung eines Vorstandsmitglieds beim eingetragenen Verein (Besprechung BGHZ 113, 237), JuS 1991, S. 854–855.
- Ders.* Einheit der Rechtsordnung – Realität? Aufgabe? Illusion?, in: Ders. (Hrsg.), Vielfalt des Rechts – Einheit der Rechtsordnung?, Berlin 1994, S. 9–29, zitiert als: K. Schmidt, Einheit der Rechtsordnung.
- Ders.* „Ersatzformen“ der Stiftung – Unselbständige Stiftung, Treuhand und Stiftungskörperschaft, in: Hopt, Klaus J./Reuter, Dieter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln u.a. 2001, S. 175–195, zitiert als: K. Schmidt, Stiftungsrecht in Europa.
- Ders.* Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., Köln u.a. 2002.
- Schmidt, Karsten/
Lutter, Marcus (Hrsg.)* Aktiengesetz – Kommentar, Bd. 1: §§ 1–149, 3. Aufl., Köln 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: Schmidt/Lutter-AktG³.
- Schmidt, Marika* Schriftenreihe zum Stiftungswesen, Bd. 24: Steuerliche Aspekte der Rechtsform bei privaten gemeinnützigen Organisationen, Baden-Baden 2001, zugl.: Diss. Univ. Freiburg 2000.
- Schneider, Hagen
(Hrsg.)* JVEG – Justizvergütungs- und –entschädigungsgesetz – Kommentar, 3. Aufl., München 2018, zitiert als: Bearbeiter, in: Schneider-JVEG³.
- Schober, Volker/
Then, Volker (Hrsg.)* Praxishandbuch Social Return on Investment – Wirkung sozialer Investitionen messen, Stuttgart 2015.
- Scholz, Franz (Begr.)* Kommentar zum GmbH-Gesetz, Bd. 2: §§ 35–52, 10. Aufl., Köln 2007, zitiert als: Bearbeiter, in: Scholz-GmbHG¹⁰.
- Ders. (Begr.)* Kommentar zum GmbH-Gesetz, Bd. 2: §§ 35–52, 11. Aufl., Köln 2014, zitiert als: Bearbeiter, in: Scholz-GmbHG¹¹.

- Schön, Wolfgang* Die Verdeckte Gewinnausschüttung – eine Bestandsaufnahme, in: Jakobs, Horst Heinrich u.a. (Hrsg.), Festgabe für Werner Flume zum 90. Geburtstag, Berlin, Heidelberg 1998, S. 265–299, zitiert als: Schön, FG Flume.
- Schönball, Ralf* Treberhilfe verkauft Villa am See an ihren Ex-Chef (Der Tagesspiegel vom 14.12.2011), abrufbar unter: <http://www.tagesspiegel.de/berlin/fuer-895-000-euro-der-buchwert-des-grundstueckes-ist-mit-182-millionen-euro-verzeichnet/5960548.html> (abgerufen am 31.12.2017), zitiert als: Schönball, Tagesspiegel online (14.12.2011).
- Schöpflin, Martin* Die Vereinsklassenabgrenzung auf dem Prüfstand, ZStV 2017, S. 126–131.
- Schröder, Friedrich* Die steuerbegünstigte und steuerpflichtige GmbH bei Non-Profit-Organisationen (Gründung, Ausgliederung und Hilfspersonen) – Teil I, DStR 2004, S. 1815–1818.
- Ders.* Die steuerbegünstigte und steuerpflichtige GmbH bei Non-Profit-Organisationen (Gründung, Ausgliederung und Hilfspersonen) – Teil II, DStR 2004, S. 1859–1862.
- Ders.* Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung nach § 55 und 58 AO – Ein ökonomisches Verfahren zur Ermittlung und Darstellung, DStR 2005, S. 1238–1243.
- Ders.* Die steuerpflichtige und steuerbegünstigte GmbH im Gemeinnützigkeitsrecht, DStR 2008, S. 1069–1077.
- Ders.* Rücklagen nach § 58 AO und zeitnahe Mittelverwendung – Grundsätze, Berechnungsverfahren und Scheinprobleme, S&S (Rote Seiten) 6/2007, S. 1–20.
- Schröder, Rainer* Stiftungsaufsicht im Spannungsfeld von Privatautonomie und Staatskontrolle – ein Beitrag zum Verhältnis von Staat und Stiftung, DVBl 2007, S. 207–216.
- Schüller, Annette M.* Studien zum Handels-, Arbeits- und Wirtschaftsrecht, Bd. 77: Vorstandsvergütung, Baden-Baden 2002, zugl.: Diss. Univ. Tübingen 2000.

- Schulte, Ulrich/
Buttgereit, Heike* Fiktive Ertragsbesteuerung von Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen gemeinnützigen Körperschaften – Replik zu Kümpel, FR 2014, 51, FR 2014, S. 509–512.
- Schulte, Wilfried/
Behnes, Stephan* Jüngere Entwicklungen zur verdeckten Gewinnausschüttung in der Rechtsprechung, BB-Special 2007 Nr. 9, S. 1–21.
- Schulze, Reiner* Die Gegenwart des Vergangenen – Zu Stand und Aufgaben der Stiftungsrechtsgeschichte, in: Hopt, Klaus J./Reuter, Dieter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln u.a. 2001, S. 55–72, zitiert als: Schulze, Stiftungsrecht in Europa.
- Schulze-Osterloh,
Joachim* Zivilrecht und Steuerrecht, AcP 190 (1990), S. 139–164.
- Schunk, Martin* Das Unmittelbarkeitsgebot nach § 57 AO – Stand der Forschung, npoR 2016, S. 53–57.
- Ders.* Das organisationsgebundene Förderkonzept im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht – Aufgabe im Rahmen der Hilfe für Flüchtlinge, DStR 2017, S. 1748–1749.
- Schürmbrand, Jan* Zur fehlerhaften Bestellung von Aufsichtsratsmitgliedern und fehlerhaften Abberufung von Vorstandsmitgliedern, NZG 2008, S. 609–612.
- Schütz, Robert/
v. Zydowitz, Nadine John* Voraussetzungen für die Vergütung von Organen gemeinnütziger Körperschaften, npoR 2/2010, S. 37–40.
- Schwan, Tobias* Bonner Schriften zum Steuer-, Finanz- und Unternehmensrecht, Bd. 21: Steuerliche Begrenzungsmöglichkeiten der Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat, 1. Aufl., Berlin 2012, zugl.: Diss. Univ. Bonn 2012.
- Schwarz, Christian* Bestellung und Anstellung der Verwaltungsmitglieder von Kapitalgesellschaften, Berlin 1983, zugl.: Diss. FU Berlin 1984.

- Schwedhelm, Rolf* Die Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen in der Rechtsprechung des BFH zur verdeckten Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung im Hinblick auf die Angemessenheit der Vergütungen von Fremd-Geschäftsführern gemeinnütziger Kapitalgesellschaften, in: Blümke, Heinz-Dieter u.a. (Hrsg.), *Aktuelles Steuerrecht. Gestaltung der Gegenwart als Ausgangspunkt der Rechtsentwicklung – Festschrift für H.-Michael Korth zum 70. Geburtstag*, Stuttgart 2016, S. 181–197, zitiert als: Schwedhelm, in: FS Korth.
- Schwinger, Reiner/
Stöckler, Manfred* Betriebliche Altersversorgung: Aktuelle Bewertungsfragen und notwendige Modernisierung, DStR 2013, S. 2306–2311.
- Schwintek, Sebastian* Schriftenreihe zum Stiftungswesen, Bd. 26: Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts, 1. Aufl., Baden-Baden 2001, zugl.: Diss. Univ. Osnabrück 2001.
- Seer, Roman* Verständigungen in Steuerverfahren, Köln 1996, zugl.: Habil. Univ. Köln 1996.
- Ders.* Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, DStJG 26 (2003), S. 11–48.
- Seer, Roman
(u.a.)* Steuerrecht, 22. Aufl., Köln 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: Tipke/Lang²².
- Segna, Ulrich* Schulden als Dank fürs Ehrenamt? – Überlegungen zur haftungsrechtlichen Privilegierung unentgeltlicher Vorstandstätigkeit im Verein, in: Kohl, Helmut u.a. (Hrsg.), *Zwischen Markt und Staat – Gedächtnisschrift für Rainer Walz*, Köln, München 2008, S. 705–724, zitiert als: Segna, in: GS Walz.
- Seibert, Ulrich* Die Koalitionsarbeitsgruppe „Managervergütungen“: Rechtspolitische Überlegungen zur Beschränkung der Vorstandsvergütung (Ende 2007 bis März 2009), in: Kindler, Peter u.a. (Hrsg.), *Festschrift für Uwe Hüffer zum 70. Geburtstag*, München 2010, S. 955–972, zitiert als: Seibert, in: FS Hüffer.
- Seibt, Christoph H.* CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz: Berichterstattung über nichtfinanzielle Aspekte der Geschäftstätigkeit, DB 2016, S. 2707–2716.

- Sekretariat der Deutschen Bischofskonferenz (Hrsg.)* Arbeitshilfe 182 – Soziale Einrichtungen in katholischer Trägerschaft und wirtschaftliche Aufsicht, 2. Auflage 2007, abrufbar unter: https://www.dbk.de/fileadmin/redaktion/veroeffentlichungen/arbeitshilfen/AH_182%20zweite%20Auflage.pdf (abgerufen am 31.12.2017), zitiert als: DBK Arbeitshilfe 182.
- Semler, Johannes* Leistungs- und erfolgsbezogene Vorstandsvergütungen, in: Förtschle, Gerhart/Kaiser, Klaus/Moxter, Adolf (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel – Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, München 1995, S. 599–614, zitiert als: Semler, in: FS Budde.
- Semler, Johannes/v. Schenck, Kersten (Hrsg.)* Arbeitshandbuch für Aufsichtsratsmitglieder, 3. Aufl., München 2009, zitiert als: Bearbeiter, in: Semler/v. Schenck-ARHdb.³.
- Seyfarth, Sabine* Die Geltungsberechtigung der staatlichen Stiftungsaufsicht über privatnützige Stiftungen und Stiftungen mit internen Kontrollmechanismen, ZSt 2008, S. 145–150.
- Siebert, Wolfgang* Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bd. 1: Allgemeiner Teil 1 – §§ 1–103, 13. Aufl., Stuttgart 2000, zitiert als: Bearbeiter, in: Soergel¹³.
- Siegmund-Schultze, Gerhard* Kommentar zum Niedersächsischen Stiftungsgesetz, 9. Aufl., Essen 2005, zitiert als: Bearbeiter, in: NiedeStiftG⁹.
- Speckbacher, Gerhard* The Use of Incentives in Nonprofit Organizations, Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 42 (2013), S. 1006–1025.
- Spindler, Gerald* Vergütung und Abfindung von Vorstandsmitgliedern, DStR 2004, S. 36–45.
- Spindler, Gerald/Stilz, Eberhard (Hrsg.)* Kommentar zum Aktiengesetz, Bd. 1: §§ 1–149, 3. Aufl., München 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: Spindler/Stilz³.
- Spitaler, Armin/Niemann, Ursula* Die Angemessenheit der Bezüge geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH, 7. Aufl., Köln 1999.

- Sprengel, Rainer* Opusculum Nr. 15, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG): Renaissance einer Organisationsform für bürgerschaftliches Engagement? – Ein sozialwissenschaftlicher Problemaufriss, Berlin 2004.
- Ders.* Verwaltungskosten bei Nonprofit-Organisationen: eine kritische Betrachtung, in: Hopt, Klaus J./von Hippel, Thomas/Walz, W. Rainer (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, Tübingen 2005, S. 283–306, zitiert als: Sprengel, NPO in RWG.
- Ders.* Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG) in Deutschland im Spannungsfeld von Bürgerschaftlichem Engagement und Markt, in: Helmig, Bernd u.a. (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen und Märkte, Wiesbaden 2007, S. 167–179, zitiert als: Sprengel, Nonprofit-Organisationen und Märkte.
- Stadie, Holger* Umsatzsteuergesetz – Kommentar, 3. Aufl., Köln 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: Stadie-UStG³.
- Stahl, Silvana* Integration steuerlicher Rücklagen gemäß § 62 AO in einer zahlungsstromorientierte Mittelverwendungsrechnung als geeigneter Nachweis der zeitnahen und satzungsmäßigen Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO, ZöG 2014, S. 169–183.
- Steber, Tobias* Abhandlungen zum deutschen und europäischen Handels- und Wirtschaftsrecht, Bd. 202: Die Herabsetzung der Geschäftsführervergütung in der Krise der GmbH, Köln 2012, zugl.: Diss. Univ. Augsburg 2011/12.
- Stock, Remmert A.* Wahl der Rechtsform im gemeinnützigen Nonprofit-Bereich, NZG 2001, S. 440–448.
- Stollenwerk, Ralf* Rechtsordnung und Steuerwesen, Bd. 47: Geschäfte zwischen nahestehenden Personen – Begriff und Funktion im deutschen Steuer-, Handelsbilanz- und Insolvenzrecht, Köln 2014, zugl.: Diss. Univ. Bonn 2014.
- Strachwitz, Rupert Graf* Wie alt sind Deutschlands älteste Stiftungen?, Maecenata Aktuell 46 (2004), S. 6–8.

- Ders.* Was ist gemeinnützig? – Überlegungen zu einer Novellierung des § 52 AO, npoR 2014, S. 306–309.
- Strachwitz, Rupert Graf/
Mercker, Florian (Hrsg.)* Stiftungen in Theorie, Recht und Praxis – Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, Berlin 2005, zitiert als: Bearbeiter, in: Strachwitz/Mercker.
- Strahl, Martin* Drohende Mittelfehlverwendung bei einer gGmbH – Aktuelle Fälle aus steuerlichen Außenprüfungen und Lösungsansätze, GmbHR 2016, S. 1194–1198.
- Streck, Michael (Hrsg.)* Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, 8. Aufl., München 2014, zitiert als: Bearbeiter, in: Streck KStG⁸.
- Strunk, Günther/
Kaminski, Bert/
Köhler, Stefan (Hrsg.)* Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, Bonn 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Strunk/Kaminski/Köhler.
- Stumpf, Christoph u.a.
(Hrsg.)* Stiftungsrecht – Kommentar, 2. Aufl., München 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: S/S/S/P².
- Stürner, Johannes* Deutsches, Europäisches und Vergleichendes Wirtschaftsrecht, Bd. 84: Geschäftsleitung in fremdnützigen Organisationen, Baden-Baden 2014, zugl.: Diss. Univ. Heidelberg 2011.
- Stürner, Rolf (Hrsg.)* Kommentar BGB, 16. Aufl., München 2015, zitiert als: Bearbeiter, in: Jauernig¹⁶.
- Tänzer, Arnulf* Aktuelle Geschäftsführervergütung in kleinen GmbH – Was darf ein Geschäftsführer in kleinen GmbH verdienen?, GmbHR 1997, S. 16–18.
- Ders.* Die angemessene Geschäftsführervergütung – Die Gesamtbezüge für Geschäftsführer: Welche Gehälter, Tantiemen und Zusatzleistungen sind angemessen?, GmbHR 2003, S. 754–756.
- Ders.* Die angemessene Höhe der Geschäftsführervergütung: Marktübliche Bezüge und Nebenleistungen, BB 2004, S. 2757–2760.
- Theisen, Manuel R./
Probst, Arno* Vergütungsfragen im und für den Aufsichtsrat – Ergebnisse einer aktuellen Panel-Untersuchung der Aufsichtsratspraxis, DB 2012, S. 1553–1559.
- Then, Volker* Effektive Stiftungsarbeit – eine Frage der Arbeitsteilung?, S&S 2/2004, S. 14–16.

- Ders.* Non-profit Corporate Governance in Europa – Regulierung oder Selbstregulierung, in: Walz, W. Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2006, Köln, Berlin und München 2007, S. 123–137, zitiert als: Then, NPLY 2006.
- Then, Volker/
Kehl, Konstantin* Investieren mit sozialer Wirkung – Social Impact Investing, S&S (Rote Seiten) 3/2016, S. 1–11.
- Thermann, Gottfried* Rücklagenbildung in Zweckbetrieben nach dem Gemeinnützigkeitsrecht, BB 1986, S. 2166–2168.
- Theuffel-Werhahn,
Berthold* Fristlose Kündigung des Stiftungsvorstands, SB 2015, S. 205–208.
- Ders.* Steuerbegünstigte Stiftungen oder Vereine mit Beteiligungen an erwerbswirtschaftlichen Kapitalgesellschaften, ZStV 2017, S. 1–12.
- Ders.* Stiftungen benötigen (k)ein gesetzlich geregeltes Mindestvermögen, SB 2017, S. 151–154.
- Theuvsen, Ludwig* Doing Better While Doing Good: Motivational Aspects of Pay-for-Performance Effectiveness in Nonprofit Organizations, Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations 15 (2004), S. 117–136.
- Ders.* Erfolgsbedingungen leistungsorientierter Entgeltsysteme, VM 1/2005, S. 6–17.
- Thiel, Jochen* Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften, DB 1992, S. 1900–1907.
- Ders.* Betriebsausgaben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemeinnütziger Körperschaften, DB 1993, S. 1208–1211.
- Ders.* Die gemeinnützige GmbH – Wesensmerkmale und körperschaftliche Struktur, GmbHHR 1997, S. 10–16.
- Ders.* Die gemeinnützige GmbH – Wesensmerkmale – Erscheinungsformen – Steuerpflicht, DStJG 20 (1997), S. 103–140.
- Thiel, Jochen/
Eversberg, Horst* Zur Reichweite des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht, DB 2007, S. 191–196.

- Thole, Larissa* Bonner Schriften zum Steuer-, Finanz- und Unternehmensrecht, Bd. 8: Die Stiftung in Gründung, Münster 2009.
- Thüsing, Gregor* Die Angemessenheit von Vorstandsvergütungen – Mögliche Handlungsoptionen zur Sicherstellung, DB 2003, S. 1612–1615.
- Ders.* ECLR – Auf der Suche nach dem iustum pretium der Vorstandstätigkeit – Überlegungen zur Angemessenheit im Sinne des § 87 Abs. 1 Satz 1 AktG, ZGR 2003, S. 457–507.
- Tipke, Klaus* Die deklassierte Gemeinnützigkeit – Geistig und sittlich auf dem Hund, StuW 1989, S. 165–169.
- Ders.* Die Steuerrechtsordnung, Bd. 3: Förderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung, 1. Aufl., Köln 1993.
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (Begr.)* Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), Köln 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Tipke/Kruse.
- Trzaskalik, Christoph* Die steuerliche Förderung des Sports, StuW 1986, S. 219–231.
- Ullrich, Benjamin D.* Praxisfragen der gesetzlichen Mustersatzung für gemeinnützige Körperschaften, DStR 2009, S. 2471–2473.
- Ders.* Abhandlungen zum deutschen und europäischen Handels- und Wirtschaftsrecht, Bd. 191: Gesellschaftsrecht und steuerliche Gemeinnützigkeit, Köln 2011, zugl.: Diss. Univ. Bonn 2011.
- Ders.* Zielkonflikte in gemeinnützigen GmbHs – strukturell niedrigerer Schutz der Gläubiger gemeinnütziger GmbHs?, in: Hüttemann, Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2011/2012, Hamburg 2012, S. 115–146, zitiert als: B. D. Ullrich, NPLY 2011/2012.
- Ulmer, Peter/Habersack, Mathias/Löbbe, Marc (Hrsg.)* Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) – Großkommentar, Bd. 2: §§ 29 bis 52, Tübingen 2014, zitiert als: Bearbeiter, in: Ulmer-GmbHG².

- Unger, Sebastian* Mittelbeschaffung und Mittelverwendung gemeinnütziger Körperschaften – Anmerkungen zum Beschluss des BFH vom 1.7.2009 – I R 6/08 (Verlustrückgleich im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb), DStZ 2010, S. 141–148.
- Unger, Ulrike* Neue Haftungsbegrenzungen für ehrenamtlich tätige Vereins- und Stiftungsvorstände, NJW 2009, S. 3269–3273.
- Veit, Annetrin* BB-Rechtsprechungs- und Verwaltungsreport zur Bilanzierung der bAV 2012/2013, BB 2013, S. 747–749.
- Veit, Annetrin/
Hainz, Günter* Ansatz und Bewertungen von Pensionsverpflichtungen – Anforderungen von Rechtsprechung und Finanzverwaltung, DStZ 2014, S. 600–607.
- Vieweg, Klaus* juris Praxiskommentar BGB, Bd. 1: Band 1 – Allgemeiner Teil, 6. Aufl., Saarbrücken 2012, zitiert als: Bearbeiter, in: jurisPK-BGB⁶.
- Ders.* juris Praxiskommentar BGB, Bd. 1: Band 1 – Allgemeiner Teil, 8. Aufl., Saarbrücken 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: jurisPK-BGB⁸.
- Vogel, Wolfram/
Wenzel, Axel* Kooperationen unter Beteiligung gemeinnütziger Körperschaften, KSzW 2014, S. 190–196.
- Vogelbusch, Friedrich* Verschärfte Anforderungen an Mitglieder von Aufsichtsgremien in Non-Profit-Unternehmen, npoR 2013, S. 130–134.
- Vogt, Aloys* Zum Begriff der „Abfindung“ in der Rechtsordnung, BB 1975, S. 1581–1587.
- Voigt de Oliveira, Sasha/
Becker, Alexander* Können Vereine stiften gehen? – Ein Beitrag zur Umstrukturierung eines eingetragenen Vereins in eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts, DStR 2013, S. 2554–2558.
- VolkswagenStiftung* Jahresbericht 2016, Hannover 2017, abrufbar unter: https://www.volkswagenstiftung.de/sites/default/files/downloads/Jahresbericht_2016_VolkswagenStiftung.pdf (abgerufen am 31.12.2017), zitiert als: VolkswagenStiftung, Jahresbericht 2016.
- Wackerbarth, Ulrich* Die Festlegung der Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers – Zugleich Besprechung der Entscheidung des BGH v. 21.7.2008 – II ZR 39/07, GmbHR 2009, S. 65–73.

- Wagner, Wilfried (Hrsg.)* Umsatzsteuergesetz – Kommentar, München 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Sölch/Ringleb-UStG.
- Wahl, Axel/
Schult, Ludger* Die Vereinbarung der Anwendung des Kündigungsschutzgesetzes auf Geschäftsführeranstellungsverträge ist zulässig – Anm. zu BGH Urt. v. 10.05.2010 – II ZR 70/09, BB 2010, S. 2573–2574.
- Waldenberger, Arthur/
Kaufmann, Jörg* Nachträgliche Herabsetzung der Vorstandsvergütung: Vermeidung von Haftungsrisiken für den Aufsichtsrat, BB 2010, S. 2257–2264.
- Waldner, Wolfram/
Wörle-Himmel, Christof* Der eingetragene Verein, 20. Aufl., München 2016, zitiert als: Sauter/Schweyer/Waldner.
- Wallenhorst, Rolf/
Halaczinsky, Raymond* Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 7. Aufl., München 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Wallenhorst/Halaczinsky⁷.
- v. Wallis, Hugo/
Steinhardt, Rolf* Steuerbegünstigte Zwecke nach der Abgabenordnung 1977, 5. Aufl., Herne/Berlin 1977.
- Walz, W. Rainer* Zur Anwendung der Grundsätze über verdeckte Gewinnausschüttungen auf Vereine, JZ 1988, S. 312–314.
- Ders.* Die Selbstlosigkeit gemeinnütziger Non-Profit-Organisationen im Dritten Sektor zwischen Staat und Markt, JZ 2002, S. 268–275.
- Ders.* Sinn und Zweck der partiellen Steuerpflicht für Erträge aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, in: Kötz, Hein u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2001, Köln 2002, S. 197–221, zitiert als: Walz, NPLY 2001.
- Ders. (Hrsg.)* Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Bd. 3: Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, Köln 2004.
- Wassermeyer, Franz* Der Fremdvergleich als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1994, S. 1105–1109.

- Ders.* Veranlassung und Fremdvergleich, in: Kirchhof, Paul/Jakob, Wolfgang/Beermann, Albert (Hrsg.), *Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform – Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag*, Köln 1999, S. 405–418, zitiert als: Wassermeyer, in: FS Offerhaus.
- Ders.* Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, S. 2465–2469.
- Weber, Iris Janina* Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Bd. II/14: Die gemeinnützige Aktiengesellschaft, 1. Aufl., Hamburg 2014, zugl.: Diss. Bucerius Law School Hamburg 2013.
- Weber, Jan* Satzungsanforderung bei Zahlungen an den Vorstand gemeinnütziger Körperschaften – Handlungsbedarf bis zum Jahresende, NWB 29/2009, S. 2226–2230.
- Weber, Ulrich/
Hoß, Axel/
Burmester, Antje* Handbuch der Managerverträge, Köln 2000.
- Weber-Grellet, Heinrich
(Hrsg.)* Einkommensteuergesetz, 36. Aufl., München 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Schmidt-EStG³⁶.
- Wedemann, Frauke* Gemeinnützige Personengesellschaften?, NZG 2016, S. 645–650.
- Wegehenkel, Peter* Wird es in Zukunft keine gemeinnützigen Kapitalgesellschaften mehr geben?, BB 1988, S. 1503–1504.
- Weger, Magda* Editorial – Zwischen Freiheit und Kontrolle, S&S 05/2013, S. 3.
- Weidlich, Dietmar/
Foppe, Manuel* Der Stiftungsverein – Die Alternative für gemeinnützige Trägervereine, npoR 2013, S. 32–33.
- Weidmann, Christina/
Kohlhepp, Ralf* gGmbH: Aberkennung der Gemeinnützigkeit aufgrund verdeckter Gewinnausschüttungen – Zugleich Besprechung des BFH-Beschlusses vom 12.10.2010 – I R 59/09, DB 2011 S. 92, DB 2011, S. 497–501.

- Weitemeyer, Birgit* Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilfenrechts, FR 2009, S. 1–15.
- Dies.* Innovative Formen der Philantropie – Ein Problemaufriss zu den Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeits- und Zivilrechts, in: Hüttemann, Rainer u.a. (Hrsg.), Non Profit Law Yearbook 2011/2012, Hamburg 2012, S. 91–114, zitiert als: Weitemeyer, NPLY 2011/2012.
- Wenzler, Hariolf* Reicht anstiften? – Sieben Stiftungssünden, die man als Stifter vermeiden sollte, npoR 2014, S. 309–312.
- Werner, Almuth* Satzungsänderungen durch Stiftungsorgane gemäß den Voraussetzungen der Landesstiftungsgesetze, ZStV 2012, S. 189–192.
- Dies.* Kitabetrieb durch Idealverein nach Art einer Elterninitiative – Anm. zu Schleswig-Holsteinisches OLG, Beschluss vom 18.09.2012 – 2W 152/11, ZStV 2013, S. 142–146.
- Dies.* Organisationen auf Vermögensbasis – Stiftungen im Fokus von Rechtswissenschaft und Gesetzgebung, KSzW 2014, S. 147–157.
- Werner, Olaf/
Saenger, Ingo (Hrsg.)* Die Stiftung – Recht, Steuern, Wirtschaft – Stiftungsrecht, Berlin 2008, zitiert als: Bearbeiter, in: Werner/Saenger.
- Werner, Steve/
Gemeinhardt, Gretchen* Nonprofit Organizations: What Factors Determine Pay Levels?, Compensation and Benefits Review 27 (1995), S. 53–60.
- Wickert, Ralf* Ehrenamt gegen Bezahlung – Die Problematik der Vergütung von Vorständen im Vereinsrecht, NWB 2013, S. 3239–3245.
- Wilhelm, Ida Luise* Studien zum Handels-, Arbeits- und Wirtschaftsrecht, Bd. 148: Die Verrechtlichung von Geschäftsleitervergütungen in Kapitalgesellschaften, 1. Aufl., Baden-Baden 2013, zugl.: Diss. Univ. Köln 2012.
- Wilhelmy, Claudia* Lösung für das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung, FR 2007, S. 470–479.

- Winheller, Stefan* Kindergärten sind Unternehmen! Warum die Rechtsform des e.V. für zweckbetriebsdominierte NPOs nicht taugt und Alternativen (gGmbH, e.G.) gefragt sind, DStR 2012, S. 1562–1565.
- Winheller, Stefan/
Geibel, Stefan J./
Jachmann-Michel,
Monika (Hrsg.)* Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, Baden-Baden 2017, zitiert als: Bearbeiter, in: Winheller/Geibel/Jachmann.
- Winkler, Angelo* Die BGB-Stiftungsrechtsreform – eine Zwischenbilanz, ZStV 2017, S. 165–172.
- Winkler, Jürgen (Hrsg.)* Sozialgesetzbuch IV – Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung – Lehr- und Praxiskommentar, 2. Aufl., Baden-Baden 2016, zitiert als: Bearbeiter, in: LPK-SGB IV².
- Winter, Stefan* Möglichkeiten der Gestaltung von Anreizsystemen für Führungskräfte, DBW 1997, S. 615–629.
- Wirtschaftsuniversität
Wien* Österreichischer NPO-Governance Kodex – Regeln und Leitlinien für die Aufsicht und Leitung einer Nonprofit Organisation (Version ohne Erläuterungen), abrufbar unter: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/cc/npocompetence/downloads/npo-governance-kodex_ohne_erlauterungen_stand_oktober_2013.pdf (abgerufen am 31. 12. 2017), zitiert als: Wirtschaftsuniversität Wien, Österr. NPO-Governance Kodex.
- Wlotzke, Otfried/
Preis, Ulrich/
Kreft, Burghard* Betriebsverfassungsgesetz – Kommentar, 4. Aufl., München 2009, zitiert als: Bearbeiter, in: Wlotzke/Preis/Kreft⁴.
- Wolf, Manfred/
Neuner, Jörg* Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, 11. Aufl., München 2016.
- Wörle-Himmel,
Christoph/
Endres, Markus* Neue gesetzliche Regelungen im Vereinsrecht, DStR 2010, S. 759–763.
- Würtenberger, Thomas/
Otto, Dirk* Einführung in das juristische Denken, 11. Aufl., Stuttgart 2010.
- Zimmer, Annette/
Priller, Eckhard* Bürgergesellschaft und Demokratie, Bd. 7: Gemeinnützige Organisationen im gesellschaftlichen Wandel – Ergebnisse der Dritte-Sektor-Forschung, 2. Aufl., Wiesbaden 2007.

Literatur

- Zimmermann, Andrea* Bonner Schriften zum Steuer-, Finanz- und Unternehmensrecht, Bd. 15: Spenden als verdeckte Gewinnausschüttungen, Berlin, Münster 2011, zugl.: Diss. Univ. Bonn 2011.
- Zimmermann, Peter* Die Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers, DB 2003, S. 786–790.
- Zimmermann, Theo* Der Wortlaut des Gesetzes im Spiegel höchst-richterlicher Rechtsprechung, NJW 1956, S. 1262–1264.
- Zippel, Klaus* Abfindungsklauseln in Gesellschaftsverträgen, in: Poll, Jens (Hrsg.), Bilanzierung und Besteuerung der Unternehmen – Festschrift für Dr. iur. Dr. rer. pol. Herbert Brönner zum 70. Geburtstag, Stuttgart 2000, S. 485–495, zitiert als: Zippel, in: FS Brönner.
- Zippelius, Reinhold* Juristische Methodenlehre, 11. Aufl., München 2012.

Sachregister

Abberufung *Siehe* An- und Bestellung

Abfindung 124, 150, **293–99**

- Anspruchsgrundlage 295
- Begriffe 293–95
- Gemeinnützigkeit 296–99

Aktiengesellschaft

- Aufsichtsrat 130, 182
- gemeinnützig 117, **122–24**, 132
- Gründung 129
- Hauptversammlung 130, 151, 159, 251
- im Dritten Sektor 120–21
- korporatives Verhältnis 152–54
- Vorstand **131**, 181

Altersversorgung 21, 73, 230, 297, **321–28**

- Anwartschaft 297, **322**, 324, 326
- Begriffe 321–22
- Direktzusage 322, 325, 326
- Erdienung 248, 323
- Gemeinnützigkeit 324–28
- Pensionszusage 321
- Rechnungslegung 325–26

Amtsniederlegung 106, 152, 160, 166, 173, 176, *Siehe auch* An- und Bestellung

An- und Bestellung

- Aktiengesellschaft 134–35, 154
- Beendigung (Anstellung) 70–73, 106, 147–50, 172–73
- GmbH 161–63, 166–67
- Stiftung 96–98, 104

– Trennungstheorie 29, **71–74**, 133, 162

– Verein 29–31

– Verknüpfung *Siehe* Kopplungsklausel

– Vertrag *Siehe* Anstellungsvertrag

– Widerruf (Bestellung) 73–75, 98, 150–51, 159, 164, 173

– Zuständigkeit 31–33, 96–98, 104–6, 136–38, 163–166

Anerkennungsprämie *Siehe* Abfindung
Begriffe

Angemessenheit

- § 113 AktG **157–58**, 251
- § 87 AktG **141–45**, 251
- allgemeines Zivilrecht 77–79, 140, 168
- Bandbreite 147, 216, **246**, 256, 266
- Begriff 243–46
- Determinanten 266–77
- Dimension 247–50
- Fremdvergleich *Siehe* Fremdvergleich
- GmbH 169–71
- öffentlicher Dienst **255–57**, 263, 270
- rechtsformspezifisch 274–75
- Reichweite *Siehe* ~ Dimension
- Tarifverträge **254–57**, 276
- Umsatzsteuer 253
- Vergütungsordnungen 206, **254**, 256
- Verrechnungspreise 264–66
- vGA 234
- zweckspezifisch 276–77

- Anspruchsgrundlage *Siehe*
Vergütungsanspruch
- Anstellung *Siehe* An- und Bestellung
- Anstellungsvertrag
- § 612 BGB **34–38**, 139, 176–81
 - Ausgestaltung 33–34, 104–6, 138, 167
 - Kündigung *Siehe* Vergütungsanspruch
Beendigung
- Arbeitnehmerüberlassung *Siehe*
Personalüberlassung
- Arbeitsmarkt 262, 267
- Aufwendungsersatz
- Auftrag **17**, 103, 154
 - GoA 18
 - Pauschalen 21–23
- Ausbildung 268
- Ausgliederung 316–20
- Auskunftspflicht 26, 76, 95
- Ausschließlichkeit(sgebot) **191–93**, 195, 217,
244
- Begünstigungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO)
239–41
- Abgrenzung 239
 - Begünstigung 241
- beherrschende Gesellschafter 170, **234–35**,
238, 321
- beherrschender Einfluss 212, 317–18
- Beirat *Siehe* [jeweilige Rechtsform] weitere
Organe
- Berufserfahrung 63, 268, **269–70**
- Besoldung *Siehe* Angemessenheit öffentlicher
Dienst
- Bestellung *Siehe* An- und Bestellung
- Betriebe gewerblicher Art (BgA) 189, 202,
211, 226, 264
- Betriebsausgaben 228, 313, 315, *Siehe auch*
Veranlassung
- Beweislast 145, 246
- Umkehr 198, 258, 280–82
- Bezüge *Siehe* Vergütung
- bürgerschaftliches Engagement 2, 13, 53, 57,
190
- Bürgerstiftung 84, 121, *Siehe auch* Stiftung
Erscheinungsformen
- Darlegungslast *Siehe* Beweislast
- Drittbegünstigung(sverbot) *Siehe*
Begünstigungsverbot
- Drittvergleich *Siehe* Fremdvergleich
- Ehrenamt
- Begriff 56, 66
 - Haftung 9, 50, 59, 76, 119
 - Unentgeltlichkeit 57–69
- Ehrenamtsstärkungsgesetz 38, 40, 53–55, 86,
107
- eingetragener Verein 13–17
- korporatives Verhältnis 25–28
 - Mitgliederversammlung 14
 - Satzung 23–25
 - Vorstand 14
 - weitere Organe 15
- Einheit der Rechtsordnung 65
- Entgelt *Siehe* Vergütung
- Ermessen 214, 263, 279, 283
- Ermessenstantieme *Siehe* variable
Vergütung Ermessenstantieme
- Familienstiftung 83, *Siehe auch* Stiftung
Erscheinungsformen
- Fremdvergleich
- § 55 Abs. 1 AO 257–59
 - externer Betriebsvergleich 249, **260–64**,
268, 275

- for-profit 255, **259–63**, 275–76, 281, 297
- interner Betriebsvergleich **259–60**, 271, 272
- Vergütungsstudien 246, **260–64**, 274
- vGA 232, 237–38
- Fundraising 143, 180, 289, 313
- gAG *Siehe* Aktiengesellschaft
- Gegenwartsnähe (Gebot der) 185–86, 192, 300–1
- Gehalt *Siehe* Vergütung
- Gehaltsstrukturuntersuchungen *Siehe* Fremdvergleich Vergütungsstudien
- Gemeinnützigkeit
 - Aberkennung 207, 213–16
 - allgemein 184–86
 - Feststellung (§ 60a AO) 205–6
 - satzungsmäßige 186, **201–7**, *Siehe auch* Mustersatzung
 - tatsächliche Geschäftsführung 186, **208–15**
 - Zweck *Siehe* privilegierte Zwecke
- Genossenschaft 3, 13–15, 120, 208, 274
- Geschäftsführer *Siehe* [jeweilige Rechtsform] weitere Organe *bzw.* GmbH Geschäftsführer
- Geschäftsführung *Siehe* Gemeinnützigkeit tatsächliche Geschäftsführung
- Gesellschaftsbeteiligungen **212**, 316–18
- gesonderte Feststellung *Siehe* Gemeinnützigkeit Feststellung (§ 60a AO)
- Gewinnaufschlag 264
- gGmbH *Siehe* GmbH gemeinnützig
- GmbH
 - gemeinnützig 117, 122–24, **126–27**
 - Geschäftsführer 125, 181
 - Gesellschafterversammlung 125
 - Gründung 124
 - im Dritten Sektor 118–19
 - korporatives Verhältnis 161–63, 175
 - Unternehmengesellschaft (UG) 125, 132
 - weitere Organe 126, **127–29**, 174–76
- Haftung 75, 96, 140
 - Rückforderung 77
 - Schadensersatz 76, 140, 141
- Hauptamtlichkeit 108, 200, 225, 269, 272
- Hierarchie 15, **271**, 299
- Hilfsperson 195
- ideelle Sphäre 210, 225, 277, 289, 313
- iustum pretium 145, 266
- Karlsruher Tabelle 261, 276
- KiTa-Rechtsprechung *Siehe* Verein Abgrenzung
- Konzession 7, 82
- Kopplungsklausel **70–71**, 74, 150
- Kündigung *Siehe* An- und Bestellung sowie Vergütungsanspruch Beendigung
- Kündigungsschutz **72–73**, 296
- Kuratorium *Siehe* Stiftung weitere Organe
- Liebhaberei 222
- Lohn *Siehe* Vergütung
- Mittel *Siehe* Mittelverwendung
- Mittelbeschaffung 210–12, 220, 289–91, 303
- Mittelverwendung 217–25
 - Ausnahmen 224
 - Fehlverwendung **215–16**, 221, 316, 319–20
 - Mittel (Begriff) 217–18
 - Vergütung 225
 - Verlustausgleich 218, **221–22**, 304
 - Verwaltungskosten *Siehe* Verwaltungskosten

- Verwendung (Grundsätze) 219–20
- Verwendungsrechnung 290, 302, 307, 327
- zeitnah *Siehe* zeitnahe Mittelverwendung
- Mittelverwendungsrechnung *Siehe* Mittelverwendung Verwendungsrechnung
- Mustersatzung 63, 78–79, 124, 170, **203–4**, 208, 244
- nahestehende Personen 198, 199, 232, 240
- Nebenzweckprivileg **10–12**, 193
- nutzungsgebundenes Vermögen **302–3**, 305, 307
- Öffnungsklausel 75, 156, 181, 208
- Organisationsrecht 78, 118, 142, 157, 168
- Organstellung *Siehe* An- und Bestellung
- Organvergütung *Siehe* Vergütung
- Pension *Siehe* Altersversorgung
- Personalgestellung *Siehe* Personalüberlassung
- Personalüberlassung 195, 224, 265, **319–20**
- Personengesellschaft 185, 212, 318, 319
- Principal-agent theory (Agenturtheorie) 95
- privilegierte Zwecke 186–90
 - gemeinnützige (i.e.S.) 187–88
 - kirchliche 189
 - mildtätige **188**, 194, 227, 269
- Professionalisierung 2, 119, 178, 179
- Provision *Siehe* variable Vergütung Provision
- Qualifikation *Siehe* Ausbildung *sowie* Berufserfahrung
- Relativität der Rechtsbegriffe 65
- Rücklage **306–9**, 327
 - AG 132
 - Betriebsmittelrücklage **308**, 311, 312, 327
 - wG 303
- Rückstellung 304, 325, 327
- Satzungsänderung 28, 97, 156, 164, 176
 - Gemeinnützigkeit 204, 207
 - Stiftung 109–16
- Satzungserfordernis
 - AG und GmbH 181–82
 - Gemeinnützigkeit *Siehe* Gemeinnützigkeit satzungsmäßige
 - Öffnungsklausel *Siehe* Öffnungsklausel
 - Stiftung 107–8
 - Verein 53–54
- say on pay 140
- Schätzung 246, 261, **266–67**, 272
- Selbstlosigkeit
 - allgemein 196–201
 - Eigenwirtschaftlichkeit 198–99
- Selbstorganschaft 177–80, 238, 259, 299
- Selbstzweckhaftigkeit 85, 193, 201, 222, **225**
- Sicherheitszuschlag 241
- social impact *Siehe* variable Vergütung Erfolgsmessung
- Spendeneinwerbung 92, 219, 270, 290
- Sphärentheorie 210–12, 313
- Steuervergünstigung **184–85**, 201
- Stifterwille **85**, 98, 109, 113
- Stiftung
 - Anerkennung 88–90
 - Aufsicht **89–90**, 95–96, 98, 104
 - Destinatär 87, 90, 101
 - Erscheinungsformen 82–84
 - Geschichte 80–84
 - im Dritten Sektor 90–93
 - Satzung 101, 107, *Siehe auch* Satzungsänderung

- Stiftungsvermögen 86
- Stiftungszweck **85**, 98, 101, 105, 113
- Vorstand 94–98
- weitere Organe 98–100
- Stiftungsersatzform 92, 119, 121
- Stiftungskapital *Siehe* Stiftung
Stiftungsvermögen
- Subvention *Siehe* Steuervergünstigung
- Tantieme *Siehe* variable Vergütung Tantieme
- Tochtergesellschaften 120, 196, 213, 317, 319
- Trennungstheorie *Siehe* An- und Bestellung
- Üblichkeit 45, 105, 135, 258, 283
 - § 612 BGB **37–38**, 179
 - § 87 AktG **142–43**, 181, 251
 - vGA **233**, 258, 260
- Unentgeltlich *Siehe* Ehrenamt
- Unmittelbarkeit **194–96**, 306, 310
- unverhältnismäßige Höhe *Siehe*
Angemessenheit
- variable Vergütung **277–93**, 312
 - Aktiengesellschaft 139, 143, 156
 - Begriffe 278–80
 - Erfolgsmessung 285–86
 - Ermessenstantieme 283, 295, 299
 - Gemeinnützigkeit 283–93
 - GmbH 167
 - Provision **280**, 284, 289–90
 - sphärenspezifisch 288–92
 - Tantieme 279–82
 - Umsatztantieme **282**, 288, 291
 - vGA 280–83
 - Zielvereinbarung 279
- Veranlassung
 - gemischt 277, 313, 315, 316–20
 - grundsätzlich 219, **228–29**
 - vGA *Siehe* verdeckte
Gewinnausschüttung Veranlassung
- Verbrauchsstiftung 86–87
- verdeckte Gewinnausschüttung
 - beherrschende Gesellschafter *Siehe*
beherrschende Gesellschafter
 - Ernstlichkeit **233**, 257
 - Grundsätze 228–36
 - ordentlicher und gewissenhafter
Geschäftsleiter **233**, 263, 265
 - Rechtsfolge 235
 - variable Vergütung *Siehe* variable
Vergütung vGA
 - Veranlassung 228–29, **231–34**, 281
 - Vermögensminderung 230
- Verein
 - Abgrenzung 10–13
 - Geschichte 6–12
 - Idealverein *Siehe* eingetragener Verein
 - im Dritten Sektor 8–9
 - nicht eingetragener Verein 6
 - wirtschaftlicher Verein 6–7, 10–12
- Vergütung
 - Anspruch *Siehe* Vergütungsanspruch
 - Definition 21
 - erfolgsabhängig *Siehe* variable
Vergütung
- Vergütungsanspruch
 - § 612 BGB **34–38**, 164, 176–81
 - Auftrag **21**, 103

Sachregister

- Beendigung 69–75, 106, 147–52, 159–60, 171–74, *Siehe auch* An- und Bestellung
- Begrenzung *Siehe* Angemessenheit
- Dienstvertrag *Siehe* Anstellungsvertrag
- GoA 19–20
- Landesstiftungsrecht 103–4
- Satzung **25–28**, 101–2, 156, 164
- Unwirksamkeit *Siehe* Haftung
- vGA 236
- Vergütungsstudien *Siehe* Fremdvergleich Vergütungsstudien
- Verlustausgleich *Siehe* Mittelverwendung Verlustausgleich
- Vermögensbindung (satzungsmäßige) **203**, 207, 214, 220
- Vermögensverwaltung 210, 277, 316
- Verwaltungskosten 222–24
 - Personalkosten 216, 249, 315, 320
 - Quote 221, 223, **249–50**, 286, 314–16
- Verwaltungsrat *Siehe* [jeweilige Rechtsform] weitere Organe
- Vorstand *Siehe* [jeweilige Rechtsform] Vorstand
- wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb 211, 277, 292, 317
 - Verlustausgleich *Siehe* Mittelverwendung Verlustausgleich
- zeitnahe Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO)
 - Ausnahmen 305–10
 - Grundsätze 300–305, *Siehe auch* Gegenwartsnähe (Gebot der)
 - Mittelvortrag 302
 - Rücklage *Siehe* Rücklage
 - Vergütung 310–12
 - Vermögensbildung 310
 - Verwendung 302, *Siehe auch* Mittelverwendung Verwendung (Grundsätze) sowie nutzungsgebundenes Vermögen
 - Verwendungsüberhang 298, 304
 - zeitnah (S. 3) 304
- Zielvereinbarung *Siehe* variable Vergütung Zielvereinbarung
- Zuwendungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO) **225–28**, 238–39
 - Fremdvergleich 237–38
 - Mitglieder (Begriff) 226
 - Veranlassung *Siehe* verdeckte Gewinnausschüttung Veranlassung
 - Zuwendung (Begriff) 226–28
- Zweckbetrieb 212, 291, 318
- Zweckerreichung 88, 193, 195
- Zweck-Mittel-Relation 11, 224, 245